

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**KAROLINE CRISTINA SIMEÃO**

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL PARA PEQUENAS E  
MÉDIAS EMPRESAS (PMEs)**

**CURITIBA  
2011**

**KAROLINE CRISTINA SIMEÃO**

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL PARA PEQUENAS E MÉDIAS  
EMPRESAS (PMES)**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista Controladoria.

Orientador: Prof. Ms. Wesley Souza do Nascimento

**CURITIBA  
2011**

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida, bênção e proteção.

Agradecimentos ao meu orientador, professor Wesley Souza do Nascimento. Desejo retribuir a competência, disponibilidade, colaboração e confiança com que me orientou, contribuindo para meu desenvolvimento profissional, pessoal e intelectual.

Agradecimentos aos meus próximos pelo apoio em todos os momentos da minha vida e por terem aceitado se privar de minha companhia pelos estudos. Aos meus amigos, por acreditarem que tudo é possível e saberem manter sempre o bom humor. Aos professores, que, sem medirem esforço, esclareceram muitas dúvidas e possibilitaram a realização deste trabalho.

Estudar exige disciplina. Estudar não é fácil porque estudar é criar e recriar é não repetir os que outros dizem. Estudar é um dever revolucionário!

Paulo Freire

## RESUMO

A Lei nº 11.638/2007 determinou a maior mudança na legislação societária brasileira nos últimos tempos, com o objetivo de criar condições para harmonizar as práticas contábeis aplicadas no Brasil. A partir da publicação desta lei, foi criado o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que estuda, prepara e publica os novos pronunciamentos técnicos da implementação das normas da contabilidade. Após o IASB – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade ter emitido em julho de 2009, padrões a ser aplicado às Pequenas e Médias Empresas, no ano seguinte o CPC emitiu em separado o Pronunciamento Técnico PMEs, no qual não inclui às companhias abertas, que são reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários e as sociedades de grande porte definidas pela Lei nº 11.638/2007. Para as Pequenas e Médias empresas, as IFRS são um modelo de prestação de contas, ou seja, apenas elaboram as demonstrações contábeis apenas para uso de proprietários administradores. Mas qualquer entidade equiparada a Pequenas e Médias empresas tem o direito de adotar os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou até mesmo Pronunciamento Técnico do PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. O presente estudo demonstra quais as principais mudanças trazidas pelo Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas apresenta os principais órgãos regulamentadores nacionais e internacionais, os principais pontos positivos e negativos para adoção do IFRS e as principais mudanças trazidas pela Lei nº 11.638/2007.

**Palavras-chave:** 1. CPC; 2. Lei nº 11.638/2007; 3. IFRS; 4. PME

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – CÉNARIOS DE INVESTIMENTO.....	65
FIGURA 2 – MODELO DE LEASING.....	77
FIGURA 3 – TIPOS TRANSAÇÕES DE PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES.....	81
FIGURA 4 – AVALIAÇÃO DAS CONDIÇÕES DE AQUISIÇÃO DOS DIREITOS DE POSSE.....	82
FIGURA 5 – PROCESSO DE ADOÇÃO INICIAL DAS IFRSs.....	93

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – OS RISCOS E OS BENEFÍCIOS DA PROPRIEDADE DO ATIVO FINANCEIRO.....	60
QUADRO 2 – PROVISÃO E PASSIVO E ATIVOS CONTINGENTES.....	78
QUADRO 3 – PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA DO DESEMBOLSO.....	79
QUADRO 4 – CONVERSÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL E AS TAXAS CAMBIAIS.....	89

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – BALANÇO PATRIMONIAL.....	34
TABELA 2 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO.....	38
TABELA 3 – MÉTODO FUNÇÃO DA DESPESA E NATUREZA DA DESPESA.....	39
TABELA 4 – JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP).....	41
TABELA 5 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO....	43
TABELA 6 – DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS – DLPA.....	44
TABELA 7 – DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA PELO MÉTODO INDIRETO.....	46
TABEÇA 8 – DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA PELO MÉTODO DIRETO .....	47
TABELA 9 – MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DO BALANÇO.....	53
TABELA 10 – MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO E DO RESULTADO ABRANGENTE TOTAL.....	54
TABELA 11 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	55
TABELA 12 – BALANÇO PATRIMONIAL COM ERRO.....	58
TABELA 13 – MOMENTO DA IDENTIFICAÇÃO DO ERRO.....	58
TABELA 14 – BALANÇO PATRIMONIAL REELABORADO.....	59
TABELA 15 – MÉTODO DE MENSURAÇÃO PEPS OU FIFO.....	62
TABELA 16 – MÉTODO DE MENSURAÇÃO MÉDIA PONDERADA MÓVEL.....	63
TABELA 17 – MÉTODO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.....	67
TABELA 18 – DEPRECIAÇÃO.....	72
TABELA 19 – REGISTRO CONTÁBIL DA DEPRECIAÇÃO.....	72



## **LISTA DE SIGLAS**

CE – Comunidade Européia

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNTT – Comissão Nacional de Normas Técnicas

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FASB – Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras,  
FEA/USP

IAS – International Accounting Standards

IASB – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade

IASC – Comitê de Normas Internacionais Contabilidade

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC – Federação Internacional de Contadores

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – International Financial Reporting Standard

PME – Pequenas e Médias Empresas

SAC – Standards Advisory Council

SEC – Securities and Exchange Commission

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
1.1 PROBLEMATIZAÇÃO.....	12
1.2 OBJETIVOS.....	13
1.2.1 Objetivo Geral.....	14
1.2.2 Objetivos Específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA.....	14
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	15
1.4.1 Classificação da Pesquisa.....	15
1.4.2 Quanto aos Objetivos.....	16
1.4.3 Quanto aos Procedimentos da Pesquisa.....	16
<b>2 CONTABILIDADE INTERNACIONAL.....</b>	<b>18</b>
2.1 LEI Nº 11.638 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007.....	20
2.2 PRINCIPAIS ORGÃOS REGULADORES.....	22
2.2.1 Principais Órgãos Reguladores Internacionais.....	22
2.2.1.1 The International Accounting Standards Board – IASB (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade).....	23
2.2.1.2 The International Federation Of Accountants – IFAC (Federação Internacional de Contadores).....	24
2.2.1.3 Financial Accounting Standards Board – FASB (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira).....	25
2.2.1.4 Standards Advisory Council (SAC).....	25
2.2.1.5 Securities and Exchange Commission (SEC).....	26
2.2.1.6 United Nations.....	26
2.2.2 Principais Órgãos Reguladores Nacionais.....	27
2.2.2.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.....	27
2.2.2.2 Comissão de Valores Mobiliários – CVM.....	28
2.2.2.3 Conselho Federal de Contabilidade.....	30
2.2.2.4 FIPECAFI.....	30
2.2.2.5 IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.....	31
2.2.2.6 CNTT – Comissão Nacional de Normas Técnicas.....	32
<b>3 PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.....</b>	<b>33</b>
3.1 BALANÇO PATRIMONIAL.....	33
3.1.1 Ativos.....	35
3.1.2 Passivos.....	35
3.1.3 Patrimônio Líquido.....	36
3.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	36
3.2.1 Juros Sobre o Capital Próprio.....	41
3.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.....	42
3.4 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXAS.....	45
3.4.1 Definição de Caixa e Equivalentes de Caixa.....	45
3.4.2 Fluxos de Caixas em Moeda Estrangeira.....	48
3.4.3 Juros e Dividendos (ou outras formas de distribuição de Lucros).....	48
3.4.3.1 Juros Pagos ou Dividendos.....	49

3.4.3.2 Juros e Dividendos Recebidos.....	49
3.4.4 Tributos sobre o Lucro.....	50
3.5 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	50
3.6 DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E SEPARADAS.....	52
3.6.1 Procedimentos para a Consolidação.....	53
3.6.2 Demonstrações Separadas.....	55
3.7 POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO.....	56
3.8 INSTRUMENTOS FINANCEIROS BÁSICOS.....	60
3.9 ESTOQUES.....	62
3.10 INVESTIMENTO EM CONTROLADA E EM COLIGADA.....	64
3.11 INVESTIMENTO EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (Joint Venture).....	68
3.12 PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO.....	69
3.13 ATIVO IMOBILIZADO.....	70
3.13.1 Depreciação.....	71
3.14 ATIVO INTANGÍVEL EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA ( <i>Goodwill</i> ).....	72
3.15 COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA ( <i>Goodwill</i> ).....	74
3.15.1 Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura.....	75
3.16 OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL ( <i>Leasing</i> ).....	76
3.17 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES.....	78
3.18 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL.....	79
3.19 PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES.....	80
3.20 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS.....	82
3.21 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS.....	83
3.2.2 TRIBUTOS SOBRE O LUCRO.....	85
3.23 EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CâMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	87
3.24 EVENTOS SUBSEQUENTES.....	90
3.25 DIVULGAÇÕES SOBRE PARTE RELACIONADAS.....	91
3.26 ADOÇÃO INICIAL.....	92
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>94</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>95</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este estudo refere-se ao assunto da Contabilidade Internacional para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) no qual estes tipos de empresas ganharam um Pronunciamento especial aprovado pelo CFC pela Resolução nº 1.255/09. O Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, esta conseguindo a atenção na teoria contábil seja do ponto de vista de autores, contadores, professores e até mesmo estudantes da área. Hoje devido às grandes mudanças na área o profissional deve ser manter atualizado, pois qualquer interpretação errada pode levar a aplicação da teoria para a prática equivocadamente. Mais de 100 países já adotaram o *International Financial Reporting Standards* (IFRS), incluindo o Brasil.

As mudanças mais recentes na área que ganharam destaque foi à implantação do sistema SPED Contábil e Fiscal, junto com a atualização da Lei nº. 11.638/2007, com objetivo de criar condições para harmonizar as práticas contábeis aplicadas no Brasil, logo após a publicação desta lei foi criado o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). O CPC estuda o preparo e publica os novos pronunciamentos técnicos da implementação das normas da contabilidade internacional do IFRS para as entidades brasileiras.

O Brasil oficialmente reconheceu a necessidade da harmonização das normas internacionais contábeis com a Lei nº. 11.638/2007, em 28 de dezembro de 2007, conforme a próprio artigo:

[...] altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

A implementação das normas da contabilidade internacional do IFRS, para as empresas de pequeno á grande porte deve ter uma equipe responsável pelo projeto de adoção, isto depende de recursos financeiros de cada entidade, pode se levar algum tempo para implementar estas normas, mas desde que atenda os requisitos do CPC e demais órgãos.

### 1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

A harmonização da contabilidade brasileira com as Normas Internacionais de Contabilidade ocorreu primeiramente deste a divulgação da Lei nº 11.638/07, isto se deve ao crescimento de empresas, que vem ocorrendo deste a era da globalização e a expansão da bolsa de valores no Brasil, pois muitas empresas estão negociando suas ações e deixando de ser uma empresa Limitada ou Sociedade Anônima para se tornar Companhia Aberta, no qual são fiscalizadas pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários). Também acompanhando estes crescimentos, vêm à tecnologia com acessos as informações de forma rápida e eficaz. Com base nisto surgiu a preocupação de padronizar informações contábeis em relatórios, devido à comparação destes documentos das entidades em diferentes países.

Esta harmonização de normas vem enfrentando barreiras como questões econômicas, políticas, sociais, culturais de regiões e até mesmo empresarial, adaptação as diferenças dos princípios contábeis de cada país e também a varias moedas de troca existentes no mundo. Estas questões, por exemplo, podem levar a um entendimento inadequado das demonstrações contábeis por pessoas domiciliadas em países diferentes.

Passadas as dificuldades do entendimento e implantação das normas internacionais de contabilidade para as sociedades de grande porte, chegou a hora de implantar nas pequenas e médias empresas. A partir de 2010, o padrão das normas contábeis internacionais é obrigatória para qualquer tipo de empresa, independente de porte, e para pequenas e medias empresas foi divulgado pelo CPC o Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, destacando a obrigatoriedade das entidades apresentarem um conjunto completo de demonstrações contábeis todo o ano. A adoção do IFRS visa principalmente aumentar a transparência e a qualidade das informações financeiras e permitir a comparabilidade das informações de diferentes ramos de empresas.

Analisando estes fatos, surge o seguinte questionamento: Quais as principais mudanças trazidas pelo Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas?

## 1.2 OBJETIVOS

Conforme Gil (2010 p.13), “O problema também pode ser apresentado sob a forma de objetivos, o que representa um passo importante para a operacionalização da pesquisa e para esclarecer acerca dos resultados esperados.”

### 1.2.1 Objetivo Geral

O presente estudo tem como objetivo geral apresentar as principais alterações contábeis trazidas pela Lei nº 11.638/2007 e pelo Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar os benefícios e as vantagens das Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS;
- Demonstrar de forma resumida as principais mudanças da Lei nº 11.638/07;
- Colaborar com os demais profissionais a terem um melhor entendimento das normas internacionais da contabilidade em relação às pequenas e médias empresas;
- Elencar os principais órgãos regulamentadores mundiais e do Brasil.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

No ponto de vista de Sampieri, Collado e Lucio (2006), além dos objetivos e das questões de pesquisa, é necessário justificar um estudo expondo suas razões. Complementando Beuren (2003, p. 66), “A justificativa de um estudo pode se dar pela explicação da forma como se adéqua a proposta da pesquisa dentro dos critérios de relevância, exequibilidade, oportunidade e adaptabilidade, se estes foram os critérios para a escolha do tema da pesquisa.”

A relevância da pesquisa em questão pode ser definida pela importância científica do tema abordado, contribuindo para a prática das organizações no qual

pode auxiliar a nova adaptação à nova Legislação Societária Brasileira pela introdução do IFRS.

A exeqüibilidade é a maneira que vai ser executada a pesquisa, ou seja, trata da relação bibliográfica mínima exigida e o tempo da realização do projeto. O tema abordado nesta pesquisa não é muito raro de ser encontrado apesar de que é um assunto recente pela maioria dos profissionais no Brasil devido a Lei nº 11.638/2007 e pelos Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Este assunto vem sendo tratado por diversos autores, principalmente em livros, revistas, resoluções, sites eletrônicos confiáveis e palestras o que torna rica a disponibilidade de material para complementar o referencial teórico do assunto.

Mediante a oportunidade, a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade pela Lei nº 11.638/2007 está entre os assuntos mais atuais e polêmicos no ramo de Contabilidade, fazendo que os profissionais, estudantes, pesquisadores, investidores, professores e gestores em se aprofundar e atualizar sobre este assunto de significativa relevância.

A adaptabilidade considera o conhecimento teórico do realizador da pesquisa. O tema também se justifica por esse critério, o qual está presente nos diversos estudos teóricos do pesquisador no qual o leva a se aprofundar no assunto.

## 1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Conforme Gil (2010, p. 29), “Entende-se o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla que envolve os fundamentos metodológicos, a definição dos objetivos, o ambiente de pesquisa e determinação das técnicas de coleta e análise de dados.”

### 1.4.1 Classificação da Pesquisa

As pesquisas podem ser classificadas quanto a sua forma de abordagem em Quantitativa e Qualitativa.

Pesquisa Quantitativa utiliza-se coleta de dados e a análise de dados para responder às questões de pesquisa, requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas (percentagem, média, moda, mediana, desvio, padrão, coeficiente de correlação, análise de regressão, etc...).

Pesquisa Qualitativa, segundo Sampieri, Collado e Lucio, (2006, p.5), “Utiliza coleta de dados sem medição numérica para descobrir ou aperfeiçoar questões de pesquisa e pode ou não provar hipóteses em seu processo de interpretação.” Pela pesquisa qualitativa não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas.

Este estudo enquadra-se como Pesquisa Qualitativa.

#### 1.4.2 Quanto aos Objetivos

Os tipos de pesquisa quanto aos objetivos podem ser classificados em: Exploratória, Descritiva, Explicativa e Experimental.

O presente trabalho enquadra-se como pesquisa Exploratória, que segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006, p.99) “Realizam-se estudos exploratórios, normalmente quando o objetivo é examinar um tema ou problema de pesquisa pouco estudado, do qual se tem muitas dúvidas ou não foi abordado antes”.

Conforme Gil:

As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, como vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Seu planejamento tende a ser bastante flexível, pois interessa considerar os mais variados aspectos relativos ao fato ou fenômeno estudado. A coleta de dados pode ocorrer de diversas maneiras, mas geralmente envolve: 1. levantamento bibliográfico; [...]; e 3. análise de exemplos que estimulem a compreensão. (GIL, 2010, p. 27).

#### 1.4.3 Quanto aos Procedimentos da Pesquisa

O ambiente de pesquisa que foi adotado no trabalho é bibliográfico, sendo elaborados com material já publicado, como livros, artigos, revistas, teses e outros meios. Segundo Gil (2010, p. 30), “A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”. Conforme Silva (2003, p. 60), “A Pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação



científica quando realizada independentemente ou como parte da pesquisa empírica”.

## 2 CONTABILIDADE INTERNACIONAL

A contabilidade é uma ciência social aplicada, sendo fortemente influenciada pelo ambiente que atua e questões como cultura política, economia que acabam refletindo nas práticas contábeis. Não há uma data correta que aponte como surgiram os estudos sobre contabilidade internacional, de acordo com Niyama (2005, p.21), “Pode-se traçar uma linha divisória por volta de 1950-1960, após termino da Segunda Guerra Mundial e o restabelecimento do comercio internacional mundial”.

Cada país tem seus conjuntos de leis, regras, princípios e práticas contábeis, no qual podem levar uma interpretação inadequada por usuários de outros países. Há países que profissão contábil é bastante valorizada, como nos Estados Unidos e a Alemanha, considerados os maiores mercados de tecnologias do mundo, e influenciam outros países nas questões contábeis. No Brasil, a profissão contábil, precisou de um longo caminho para ser valorizado, hoje não há como uma empresa sobreviver sem os serviços do profissional. Com crescimento de profissionais contábeis no mercado de trabalho fez com que o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) institui-se uma prova de insuficiência, pois para ser um profissional Contador não basta ter diploma de conclusão de curso há também que passar neste exame para conseguir o registro no órgão regional.

Em 2007 foi promulgada a Lei nº 11.638/2007, alterando a de nº 6.404/1976, a Lei das S.A, institui várias modificações nos padrões de contabilidade no Brasil, favorecendo as condições para a convergência às normas internacionais de contabilidade. Logo após saiu a Medida Provisória nº 449/08, no qual se tornou a Lei nº 11.941/2009, que trouxe mais algumas mudanças para a contabilidade brasileira como extinção do ativo diferido, dos resultados do exercício futuro e os efeitos fiscais nulo com adesão do IFRS, eliminando o receio de possíveis variações do balanço pelo novo modelo de práticas contábeis levassem ao aumento dos impostos. A partir disto, o Conselho Federal de Contabilidade com a Resolução nº 1.055 criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que prepara e divulga os novos Pronunciamentos Técnicos Contábeis que são basicamente, tradução do IFRS, com algumas adaptações para Contabilidade no Brasil, sendo acompanhada por diversas ações de órgãos regulamentadores, para a adoção de princípios contábeis de maior qualidade. Segundo Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010, p. 21), “De agora

em diante, trabalham juntas, as normas contábeis e as normas fiscais, mas cada um seguindo seu caminho.” A partir destas mudanças de legislações a contabilidade no Brasil não tem influencia direta ou indireta de natureza fiscal com Receita Federal. As normas internacionais de contabilidade são baseadas muito mais em princípios do que em regras.

Conforme IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

Elas são razoavelmente detalhadas, mas não têm necessariamente resposta para todas as dúvidas. Preocupam-se muita mais em dar filosofia, os princípios básicos a serem seguidos pelo raciocínio contábil. Apesar de que, na prática, esse balanceamento entre princípio e regrinha seja muito difícil, essa é a filosofia básica do IASB (às vezes, é claro, com alguma tendência a cair um pouco mais para um lado do que para outro).

[...] O uso de princípios, ao invés de regras, obriga, é claro, a maior julgamento e a maior análise, exigindo maior preparação, mas por outro lado, permite que se produzam informações contábeis com muito maior qualidade e utilidade, dependendo, é claro, da qualidade com que o contabilista exerça sua profissão. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.21).

A implantação das Normas da Contabilidade Internacional pelo o IFRS é considerada um dos projetos mais importantes da empresa, pois neste período devem ser tomadas decisões que podem impactar no futuro da empresa. Pela importância da adoção das normas internacionais de contabilidade muitas entidades devem criar equipes especializadas pelo projeto de harmonização, sendo que isto depende do porte de cada empresa.

Segundo MOURAD e PARASKEVOPOULOS existem pontos positivos e negativos na adoção do IFRS.

#### **Pontos positivos para adoção do IFRS:**

- maior transparência para investidores;
- facilidade de captação de crédito em mercado;
- empresas que possuem IFRS transparecem mais consistências e modernidade;
- com o IFRS, caso a empresa já tenha capital aberto no país onde esta estabelecida e queira abrir o capital em outras economias, o processo se torna mais fácil e menos oneroso;
- comparabilidade com empresas do mesmo segmento em outros países
- as grandes economias do mundo estão adotando o IFRS com uma única contabilidade no mundo. A transparência está se tornando muito mais importante;
- técnicas mais modernas e complexas terão um acesso mais fácil com a padronização da contabilidade;
- treinamento dos funcionários que, em longo prazo, representa redução de custo para a empresa;
- com os relatórios por segmento, que são um elemento novo para muitos países, e com o aumento das divulgações mínimas, o mercado terá muitas informações relevantes para análises;

- a preparação de demonstrações contábeis completas e consolidadas em conformidade com o IFRS marcará o fim de pacotes “simplificados” que as matrizes geralmente enviam para as subsidiárias em outros países, porque são geralmente preparados sem um alto grau de detalhe na identificação de todos os ajustes e reclassificações necessárias para aplicação do IFRS na sua íntegra;
- abertura de oportunidades de trabalho para os funcionários brasileiros em outros países que já adotam o IFRS;
- maior contato com a língua inglesa, a nível técnico, para a interpretação de aplicação do IFRS para a entidade.

**Pontos negativos para adoção do IFRS:**

- pode ocorrer o aumento de alguns custos, como: divulgações de informações contábeis e implementação de sistemas;
- grande quantidade de tempo necessário para se adequar às novas rotinas;
- com o aumento no volume das divulgações, as entidades deverão entender os impactos para analistas e para o mercado de capitais e decidir sobre divulgações contábeis críticas sobre a posição financeira e patrimonial, gestão de riscos, segmentação e análises de sensibilidade. Na prática a geração e decisão sobre estas informações a serem divulgadas podem ser consideradas um processo que leva tempo e que deve ser aprovado por diversas partes e pela gerência da entidade. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p. 5-6).

São muitos os benefícios e vantagens com adoção do IFRS, uma delas que qualquer profissional que tenha conhecimento contábil poderá ler os balanços brasileiros, antes as interpretações contábeis geravam certas dúvidas. Estes profissionais contábeis devem estar preparados para avaliar os balanços em IFRS, antigamente eram treinados a atender ao fisco do que aos empresários, com a adoção deveram ter domínio na língua inglesa, buscar informações diretamente da fonte, exemplo os Pronunciamentos Técnicos do CPC, e se preparar com cursos oferecidos pelos órgãos regulamentadores e instituições renomadas. Para as pequenas e médias empresas há grande oportunidade a adoção do IFRS, pois ganham competitividade e visibilidade pelo Brasil e pelo mundo, claro que isto depende da empresa se tem a intenção de ganhar o mercado exterior. Também vale destacar que o IFRS é utilizado por mais de 100 países, reduz custos de adaptação dos relatórios financeiros, com a adoção facilita a linguagem contábil global para servir de base nas negociações e aumento do fluxo de capitais para as empresas brasileiras.

## 2.1 LEI Nº 11.638 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007

Em 28 de dezembro de 2007, entrou em vigor a Lei 11.638 que altera, revoga e introduz novos dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 no que determinou a maior mudança na legislação societária dos últimos 31 anos. O objetivo desta lei é possibilitar o processo de convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil com as normas internacionais de contabilidade a IFRS.

Conforme BRAGA e ALMEIDA esclarecem que:

Essa lei visa adequar disposições da Lei das Sociedades por Ações, principalmente aquelas que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, levando-se em conta o processo, cada vez mais crescente, de globalização dos mercados, bem como a evolução havida, em nível mundial, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Essa lei, embora atenta à nossa realidade, procura criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no País e respectivas demonstrações contábeis com as práticas contábeis adotadas no País e respectivas demonstrações contábeis com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais. (BRAGA; ALMEIDA, 2008, p.3)

As principais alterações devido à nº Lei 11.638/2007:

- Substituição da demonstração das origens e aplicações de recursos pela demonstração dos fluxos de caixa;
- Inclusão da demonstração do valor adicionado, aplicável para companhias de capital aberto, que demonstra o valor adicionado pela Companhia, bem como a composição da origem e alocação de tais valores;
- Possibilidade de manter separadamente a escrituração das transações para atender à legislação tributária e, na sequência, os ajustes necessários para adaptação às práticas contábeis;
- Criação de novo subgrupo de contas, intangível, que inclui ágio, para fins de apresentação no balanço patrimonial. Essa conta registrará os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da Companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.
- Obrigatoriedade do registro no ativo imobilizado dos direitos que tenham por objetos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da Companhia, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à Companhia os benefícios, os riscos e o controle dos bens (exemplo: "leasing" financeiro);
- Modificação do conceito para valores registrados no diferido. Somente as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;
- Obrigatoriedade de a Companhia analisar, periodicamente, a capacidade de recuperação dos valores registrados no ativo imobilizado, intangível e diferido, com o objetivo de assegurar que: (i) a perda por não recuperação desses ativos é registrada como resultado de decisões para descontinuar as atividades relativas a referidos ativos ou quando há evidência de que os resultados das operações não serão suficientes para assegurar a realização de referidos ativos; e (ii) o critério utilizado para determinar a estimativa de vida útil remanescente de tais ativos como o objetivo de registrar a depreciação, amortização e exaustão é revisado e ajustado;
- Requerimentos de que as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, sem registradas: (i) pelo seu valor de mercado ou valor

equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (ii) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior.

- Criação de um novo subgrupo de contas, ajustes de avaliação patrimonial, no patrimônio líquido, para permitir o registro de determinadas avaliações de ativos a preços de mercado, principalmente instrumentos financeiros; o registro de variação cambial sobre investimentos societários no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial (até 31 de dezembro de 2007 essa variação cambial era registrada no resultado do exercício); e os ajustes dos ativos e passivos a valor do mercado, em razão de fusão e incorporação ocorrida entre partes não relacionadas que estiverem vinculadas à efetiva transferência de controle;
- Introdução do conceito de ajuste a valor presente para as operações ativas e passivas de longo prazo e para as relevantes de curto prazo;
- Revogação da possibilidade de registrar: (i) prêmio recebido na emissão de debêntures; e (ii) doações e subvenções para investimento (incluindo incentivos fiscais) diretamente como reservas de capital em conta de patrimônio líquido. Isso significa que as doações e as subvenções para investimento passarão a ser registradas no resultado do exercício. Para evitar a distribuição como dividendos, o montante das doações e subvenções poderá ser destinado, após transitar pelo resultado, para reserva de incentivos fiscais;
- Eliminação da reserva de reavaliação. Os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o fim do exercício social em que a Lei entrar em vigor. (COSTA, 2008 p. 9-11).

O artigo 178 que trata do balanço patrimonial mudou as classificações da conta de ativo realizável a longo prazo, ativo permanente e passivo exigível a longo prazo para não circulante. Esta convergência é irreversível, melhorando as práticas de governança corporativa, contribuindo para maior transparência das informações das empresas.

## 2.2 PRINCIPAIS ÓRGÃOS REGULADORES

Os órgãos reguladores e associações de classe foram criados ao longo do tempo. Nos últimos anos a principal preocupação foi à harmonização contábil internacional, pois envolveram iniciativas de diversos organismos mundiais principalmente a Brasileira, que com a Resolução CFC nº 1.055 criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, neste capítulo serão destacados os Principais Órgãos Reguladores Internacionais e Nacionais.

### 2.2.1 Principais Órgãos Reguladores Internacionais

Serão apresentados os Principais Órgãos Reguladores Internacionais presentes, quais são as suas responsabilidades, funções e estruturas.

#### 2.2.1.1 The International Accounting Standards Board – IASB (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade)

O IASB surgiu em 2001, assumindo os projetos do IASC (Comitê de Normas Internacionais Contabilidade), no qual foi constituído um processo de criação e validação das novas normas contábeis a serem emitidas pelo IASB, essas novas normas foram chamadas de *International Financial Reporting* – IFRS. Os pronunciamentos contábeis *International Accounting Standards* – IAS eram publicado pelo o IASC, mas continuam vigentes.

De acordo com, MOURAD E PARASKEVOPOULOS:

Nesse mesmo ano, a denominação SIC foi alterada para *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), que passou a ser responsável pela publicação de todas as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais (os IFRICS) a partir de 2002. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p. 02).

Segundo NIYAMA:

O IASB é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Grã-Bretanha. É formado por um Conselho de Membros, constituído por representantes de mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo inclusive o Brasil, representando pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

De acordo com a sua constituição, o IASB tem os seguintes objetivos:

- a) desenvolver , no interesse público, um conjunto de único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exigem informações transparentes e comparáveis nas demonstrações financeiras, para auxiliar os participantes nos mercados de capitais e outros usuários na tomadas de decisões econômicas;
- b) promover o uso e a aplicação destas normas;
- c) promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade. (NIYAMA, 2005, p. 40 - 41)

O IASB é uma entidade sem fins lucrativos, e um dos principais benefícios e de que seja viável a comparação de informações contábeis produzidas por empresas situadas em países distintos, permitindo uma melhor análise e compreensão de dados. Em 2005 a Comunidade Européia (CE), aprovou uma regulamentação que a torna obrigatória, e a partir de 2005, que todas as

companhias abertas de seus países-membros publicassem as demonstrações financeiras consolidadas de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB. Segundo, Mourad e Paraskevopoulos (2010, p. 8), “O IASB está empenhado em estreitar essas diferenças, harmonizando as normas contábeis e os procedimentos diretamente relacionados com a preparação a apresentação de demonstrações contábeis em conformidade com o IFRS.”

NIYAMA enfatiza quanto à estrutura do IASB:

Quanto à sua estrutura, o IASB é subordinado à Fundação IASC, entidade sem fins lucrativos, com sede em Delaware (Estados Unidos da América), conta com 19 (dezenove) curadores, que indicam os membros do colegiado do IASB, do colegiado de interpretações e do conselho assessor de padrões.

Os curadores são escolhidos por sua representatividade dos mercados de capital do mundo inteiro, além de apresentarem diversidade de histórico geográfico e profissional. Por esse motivo, sua escolha leva em consideração a origem continental, a fim de garantir uma base internacional. Essa composição é feita da seguinte forma:

- a) seis curadores nomeados da América do Norte;
- b) seis curadores nomeados da Europa;
- c) quatro curadores nomeados da região Ásia/Pacífico; e
- d) três curadores nomeados de qualquer outra área, desde que haja equilíbrio geográfico global. (NIYAMA, 2005, p. 41 - 42)

#### 2.2.1.2 The International Federation Of Accountants – IFAC (Federação Internacional De Contadores)

NIYAMA afirma que:

Trata-se de uma organização mundial que representa a profissão contábil. É de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, sediada em Nova York (Estados Unidos da América), com participação de 157 membros o Brasil é representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), representando 118 países e quase 2,5 milhões de contadores.

[...] Sua missão é a estreitar o relacionamento da profissão contábil em nível mundial, atendendo à demanda de interesse público, contribuir para o desenvolvimento da economia internacional, estabelecendo e promovendo aderência à elevada qualidade técnica dos padrões profissionais (além de buscar convergência internacional desses padrões) e, finalmente, representar a profissão em assuntos de interesse público. O Congresso Internacional de Contadores é organizado pelo IFAC.

O IFAC publica padrões profissionais e guias de recomendação por intermédio de seus comitês, a saber:

- a) Comitê de Padrões de Auditoria [...]
- b) Comitê de Educação [...]
- c) Comitê de Ética [...]
- d) Comitê de Contadores Profissionais para o Gerenciamento dos Negócios [...]
- e) Comitê do Setor Público [...]
- f) Comitê de Auditores Transnacionais [...]. (NIYAMA, 2005, p. 42 - 44).



### 2.2.1.3 Financial Accounting Standards Board – FASB (Conselho De Padrões De Contabilidade Financeira)

Foi criado em 1973, é uma entidade totalmente independente, seus membros conselheiros são a maior parte ex-audidores e funcionários de grandes empresas, servidores públicos entre outros, pois para desempenhar estas funções é exigido conhecimento. Segundo Lima (2010, p. 3), “O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) é a principal fonte de normas e interpretações que compõem os princípios contábeis aplicáveis ao setor privado nos Estados Unidos (*United States Generally Accepted Accounting Principles* – US GAAP).

SCHMIDT, DOS SANTOS e FERNANDES enfatizam:

Antes de emitir um novo pronunciamento (SFAS), o FASB freqüentemente trabalha com uma força-tarefa composta de contadores públicos (CPAs) representativos da indústria, acadêmicos e usuários das demonstrações financeiras para desenvolver um memorando de discussão. Após receber os comentários públicos e ouvir suas opiniões, essa assessoria prepara uma proposta de padrões de contabilidade e a disponibiliza para comentários públicos. Esse instrumento confere ao público uma oportunidade para comentar sobre o projeto antes de ser finalizado e emitido com um pronunciamento do FASB.

A base conceitual para os US-GAAP está incluída nos pronunciamentos conceituais do FASB, denominados SFAC, que criaram uma espécie de estrutura conceitual básica usada pelo conselho para o estabelecimento de padrões de contabilidade. (SCHMIDT; DOS SANTOS; FERNANDES, 2004, p. 23)

### 2.2.1.4 Standards Advisory Council (SAC)

O Conselho Consultivo de padrões é o organismo internacional através do qual grupos e indivíduos que advêm de outras áreas geográficas – onde não estão estabelecidos os curadores do IASB – fazem recomendações ou aconselham o IASB. Esse conselho deve reunir-se, no mínimo, três vezes por ano. Além disso, o IASB deve consultá-lo sobre todos os principais projetos. As assembleias do SAC devem ser públicas.

O SAC é composto de aproximadamente 30 membros, todos eles pertencentes a regiões geográficas distintas, com especialização técnica que possibilite contribuir para a formulação de normas contábeis. O Conselho Consultivo de Padrões tem como objetivos:

- recomendar as prioridades de trabalho do IASB;
- informar o IASB a respeito das implicações de normas propostas aos usuários e elaboradores das demonstrações financeiras;
- fazer outras recomendações pertinentes ao IASB. (SCHMIDT; DOS SANTOS; FERNANDES, 2004, p. 21 - 22)

### 2.2.1.5 Securities and Exchange Commission (SEC)

Atua como agente regulador de mercado de títulos e valores mobiliários nos Estados Unidos, criada com aprovação do Ato de 1.934 (*Securities Exchange Commission Act of 1.934*) pelo Congresso Americano com intuito de restaurar confiança de investidores devido a Grande Depressão de 1.929. Qualquer título e valores mobiliários, negociados nos Estados Unidos devem ser registrados junto ao SEC. Segundo Lima (2010, p. 7), “A SEC acompanha o processo de elaboração de pronunciamentos em US GAAP e influencia a forma como os mesmos devem ser aplicados por empresas registradas.”

De acordo ainda com autor o SEC possui a responsabilidade de:

- a) interpretar leis federais sobre títulos e valores mobiliários;
- b) emitir regras que regulem a indústria de títulos e valores mobiliários e alterar as que forem necessárias;
- c) supervisionar inspeções de agentes de mercado;
- d) supervisionar organizações privadas nos campos de títulos e valores mobiliários, contabilidade e auditoria; e
- e) coordenar a regulação de títulos e valores mobiliários nos estados unidos com os governos federal e estaduais e co autoridades no exterior. (LIMA, 2010, p 6-7).

### 2.2.1.6 United Nations

Segundo NIYAMA (2005, p. 44) “No início da década de 70, as Nações Unidas despertaram para a importância da contabilidade e dos relatórios financeiros ao analisar o impacto da atuação da empresas multinacionais.

De acordo ainda com o autor:

Referido Grupo, criado em 1976, mas como atuação efetiva a partir do início da década de 80, tinha os seguintes objetivos:

- a) examinar as práticas de *financial reporting* das empresas multinacionais, requeridas em diferentes países;
- b) Identificar divergências e avaliar propostas para aperfeiçoamento do *financial reporting*;
- c) Recomendar um conjunto de informações mínimas e serem evidenciadas pelas empresas multinacionais e suas subsidiárias; e
- d) Contribuir para o processo de harmonização contábil internacional.

[...]

Nenhuma comissão ou grupo técnico que venha a discutir matéria contábil, sem a presença dos Estados Unidos da América, é representativa. Em 1986, os Estados Unidos da América deixaram de participar das reuniões do ISAR (Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios). Segundo os norte-americanos, discussões que envolvam contabilidade e demonstrações financeiras estão cobertas por organismos como o IASC (atual IASB), enquanto harmonização de padrões estariam melhor nas mãos de grupos

menores, como Organização de Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OECD). (NIYAMA, 2005, p 44 - 45).

## 2.2.2 Principais Órgãos Reguladores Nacionais

Serão apresentados os Principais Órgãos Reguladores Nacionais presentes, quais são as suas responsabilidades, funções e estruturas.

### 2.2.2.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC foi criada pela Resolução CFC nº 1.055.

Conforme MOURAD E PARASKEVOPOULOS

CPC estuda o preparo e a publicação de novos Pronunciamentos Técnicos que validam a introdução do IFRS nas práticas contábeis no Brasil. Com o Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), o CPC possui amplo plano de trabalho para tradução, discussão, aprovação e publicação de todas as normas internacionais de contabilidade gradualmente.

O CPC é formado por profissionais e diversos órgãos de classe incluindo:

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON);
- Associação Brasileira de Companhias Abertas (Abrasca);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec);
- Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p. 03).

De acordo com Comitê de Pronunciamentos Contábeis, foi criado com esforço das entidades como CFC, FIEPEFAFI, Bovespa entre outros:

#### **ORIGEM**

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- ABRASCA;
- APIMEC NACIONAL;
- BOVEPAS;
- Conselho Federal de Contabilidade;
- FIEPECAFI; e
- IBRACON.

Em função das necessidades de:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- representação e processo democráticos na produção dessas informações

(produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

### **CRIAÇÃO E OBJETIVO**

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

### **CARACTERÍSTICAS BÁSICAS**

- O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros;
- O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária;
- O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária;
- As seis entidades compõem o CPC, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente.
- Os membros do CPC: dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Além dos 12 membros atuais, serão sempre convidados a participar representantes dos seguintes órgãos:

- Banco Central do Brasil;
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal;
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Outras entidades ou especialistas poderão ser convidados. Poderão ser formadas Comissões e Grupos de Trabalho para temas específicos.

### **Produtos do CPC:**

- Pronunciamentos Técnicos;
- Orientações; e
- Interpretações.

Os Pronunciamentos Técnicos serão obrigatoriamente submetidos a audiências públicas. As Orientações e Interpretações poderão, também, sofrer esse processo.

### **ESTRUTURA**

Assembléia dos Presidentes das Entidades

- elegem os membros do CPC (representantes das seis entidades), com mandatos de quatro anos (exceto metade dos primeiros membros com dois anos);
- podem, por 3/4 de seus membros, indicar outros membros do CPC;
- podem alterar o Regimento Interno do CPC.

### **Quatro Coordenadorias:**

- de Operações;
- de Relações Institucionais;
- de Relações Internacionais;
- Técnica. (CPC, 2010).

## **2.2.2.2 Comissão De Valores Mobiliários – CVM**

A Comissão de Valores Mobiliários foi criada em 1.976, através da Lei nº 6.385/76. Vinculada ao Ministério da Fazenda, a CVM, tem poderes de disciplinar, normatizar qualquer material referente ao mercado de valores mobiliários, que

incluem: registros de companhias abertas, organização e funcionamento das bolsas de valores e registro distribuição de valores mobiliários.

Conforme SCHMIDT, DOS SANTOS e FERNANDES:

De acordo com a lei nº 6.385/76, a CVM exercerá suas funções:

- assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;
- proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- assegurar o acesso de público a informações sobre valores mobiliários negociados e companhias que tenham emitido;
- assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários;
- Estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários;
- Promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas. (SCHMIDT; DOS SANTOS; FERNANDES, 2004, p. 19 - 20)

Cabe à CVM, entre outras, disciplinarem as seguintes matérias:

- registro de companhias abertas;
- registro de distribuições de valores mobiliários;
- credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;
- organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;
- negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;
- suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;
- suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores;

O sistema de registro gera, na verdade, um fluxo permanente de informações ao investidor. Essas informações, fornecidas periodicamente por todas as companhias abertas, podem ser financeiras e, portanto, condicionadas a normas de natureza contábil, ou apenas referirem-se a fatos relevantes da vida das empresas. Entende-se como fato relevante, aquele evento que possa influir na decisão do investidor, quanto a negociar com valores emitidos pela companhia.

[...] A Lei atribui à CVM competência para apurar, julgar e punir irregularidades eventualmente cometidas no mercado. Diante de qualquer suspeita a CVM pode iniciar um inquérito administrativo, através do qual, recolhe informações, toma depoimentos e reúne provas com vistas a identificar claramente o responsável por práticas ilegais, oferecendo-lhe, a partir da acusação, amplo direito de defesa.

O Colegiado tem poderes para julgar e punir o faltoso. As penalidades que a CVM pode atribuir vão desde a simples advertência até a inabilitação para o exercício de atividades no mercado, passando pelas multas pecuniárias.

[...] No que diz respeito à definição de políticas ou normas voltadas para o desenvolvimento dos negócios com valores mobiliários, a CVM procura junto a instituições de mercado, do governo ou entidades de classe, suscitar a discussão de problemas, promover o estudo de alternativas e adotar iniciativas, de forma que qualquer alteração das práticas vigentes seja feita

com suficiente embasamento técnico e, institucionalmente, possa ser assimilada com facilidade, como expressão de um desejo comum.

A atividade de fiscalização da CVM realiza-se pelo acompanhamento da veiculação de informações relativas ao mercado, às pessoas que dele participam e aos valores mobiliários negociados. Dessa forma, podem ser efetuadas inspeções destinadas à apuração de fatos específicos sobre o desempenho das empresas e dos negócios com valores mobiliários. (CVM, 2010).

### 2.2.2.3 Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, é uma Autarquia Especial Cooperativa, dotado de personalidade jurídica de direito público. Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 e pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. O CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o distrito federal, no total de 27 conselheiros efetivos e igual número de suplentes - Lei nº 11.160/05 -, e tem, dentre outras finalidades, nos termos da legislação em vigor, principalmente a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. (CFC, 2010)

### 2.2.2.4 FIPECAFI

A FIPECAFI foi criada em 1974 logo depois foi procurada pela CVM para editar o *Manual de contabilidade das sociedades por ações*, no qual visava orientar os profissionais, as empresas e o mercado em geral referente a assuntos importantes de tantas mudanças na época.

Em 1970, professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP colocaram no papel as suas experiências e lançaram o livro Contabilidade Introdutória. A publicação trouxe à luz um novo pensamento, quebrou tabus, varreu conceitos anacrônicos. Começava a Revolução Contábil. Em 1974, criaram a FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. O Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP jamais seria o mesmo. Seus projetos modificaram o cenário Contábil, Atuarial e Financeiro do País. Uma atuação pioneira que contribui para a evolução na forma de se fazer Contabilidade no Brasil. Elaborar, divulgar e dar transparência às demonstrações contábeis. Um universo importante de setores econômicos foi considerado nessas atividades. Projetos executados para a CVM e Banco Central resultaram em manuais que regem a contabilidade dos setores de sociedades por ações, instituições financeiras e fundos de investimento, dentre outros

E, mais recentemente, o trabalho pioneiro avança rumo à inserção no Mercado de Capitais e ao Processo de Internacionalização das organizações brasileiras com a atuação da FIPECAFI na qualidade de membro fundador do CPC, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Entidade criada por resolução do Conselho Federal de Contabilidade que atua no processo de produção de normas contábeis, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

[...]MISSÃO

Promover a pesquisa, a produção e a divulgação do conhecimento em Contabilidade, Atuária e Finanças.

Dar suporte operacional e financeiro ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP.

Oferecer ao mercado serviços de excelência para a formação executiva de profissionais e capacitação organizacional.

Excelência e diferenciação no conteúdo através da especialização em vários segmentos da área Contábil, Atuarial e Financeira.

Disseminação do conhecimento na forma de cursos, publicações, seminários, palestras e consultorias.

VALORES

Assegurar a continuidade e valorização da pesquisa e produção de conhecimento Contábil, Atuarial e Financeiro e em campos multidisciplinares.

Garantir o aperfeiçoamento contínuo do corpo de professores.

Consolidar-se como referência de mercado na produção de conhecimento e ética.

Difundir o conhecimento produzido através da oferta de serviços de qualidade diferenciada.

Gerar e gerir recursos para garantir a evolução e a excelência dos produtos a oferecer. (FIPECAFI, 2010)

## 2.2.2.5 IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

Criado oficialmente em 13 de dezembro de 1971 o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, na época denominado com a sigla IAIB, concretizou o sonho dos profissionais que buscavam maior representatividade perante o poder público e a sociedade.

A transformação para a sigla IBRACON aconteceu em 1º de julho de 1982 quando o Instituto decidiu após assembléia abrir o quadro associativo para contadores das várias áreas de atuação. Então passou a ser denominado Instituto Brasileiro de Contadores.

Anos mais tarde, em 8 de junho de 2001, a Diretoria Nacional aprovou a idéia de voltar a acentuar a característica de cuidar da classe dos auditores, porém como o nome IBRACON já estava consolidado, tanto no meio profissional como nos setores público e empresarial, optou-se por mantê-lo mudando a denominação para Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, como está atualmente, com abrangência de auditores, contadores e estudantes.

### **Missão**

Manter a confiança da sociedade na atividade de auditoria independente e a relevância da atuação profissional, salvaguardando e promovendo os padrões de excelência em contabilidade e auditoria independente.

### **Visão**

### **Ser reconhecido como:**

- Órgão representativo dos interesses políticos, profissionais e educacionais dos auditores independentes;

- Agente participante da regulação da atividade de contabilidade auditoria independente em convergência com as demais entidades reguladoras;
- Difusor do papel e responsabilidade dos associados;
- Referência técnica e educacional em assuntos ligados à auditoria independente e contabilidade;
- Organização voltada para a proteção do interesse público. (IBRACON, 2010)

#### Propósitos da IBRACON:

- Discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral;
- Auxiliar na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-la e aplicá-la de forma apropriada, contribuindo para a criação e a manutenção de um mercado sadio, regido pela ética profissional;
- Atuar, também, no conjunto das entidades de ensino colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade. (IBRACON, 2010)

#### 2.2.2.6 CNTT – Comissão Nacional de Normas Técnicas

A COMISSÃO NACIONAL DE NORMAS TÉCNICAS (CNNT) tem a seu cargo elaborar pronunciamentos sobre normas de auditoria e princípios contábeis, além de comunicados e interpretações técnicas, a partir de uma agenda/lista de assuntos discutida e aprovada junto à Diretoria do IBRACON.

A comissão trabalha em conjunto com dois Comitês, cada um com seu coordenador e membros próprios.

##### COMITÊ DE NORMAS DE CONTABILIDADE;

Atender demandas da CNNT no preparo de minutas de comunicados e interpretações técnicas de assuntos contábeis emergentes em função da emissão de normativos pelos reguladores e de normas de contabilidade pelo CPC e pelo CFC.

##### COMITÊ DE NORMAS DE AUDITORIA:

Colabora no processo de harmonização das normas brasileiras de auditoria com as normas internacionais elaboradas pela IFAC. Com a aproximação da período de aplicação das normas internacionais de auditoria, o Comitê de Normas de Auditoria, com objetivo de intensificar os trabalhos e permitir o melhor cumprimento dos prazos, dividiu-se em CNA Grupos 1 e 2, ambos com a responsabilidade de concluir o conjunto de normas para audiência pública com a meta final de ter estas normas aprovadas para 2010. (IBRACON, 2010)



### 3 PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.

O IASB (*International Accounting Standard Board* – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) emitiu, em julho de 2009, padrões para ser aplicado às Pequenas e Médias Empresas (PMEs). No ano seguinte O CPC emitiu em separado o Pronunciamento Técnico PMEs aprovado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), Resolução nº 1.255/09. Este Pronunciamento Técnico PMEs não inclui: companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários, as sociedades de grande porte definidas pela Lei nº 11.638/2007.

Pequenas e médias empresas, conforme conceito adotado pelo IASB e pelo CPC (conseqüentemente também pelo CFC) são empresas que não tem obrigação pública de prestação de contas e elaboram demonstrações contábeis, além de para fins internos de gestão, para usuários externos, mas para finalidades gerais, como é o caso de sócios que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.25).

As PMEs elaboram as demonstrações contábeis apenas para uso dos proprietários administradores ou para usuários externos, ou seja, demonstrações contábeis utilizadas apenas para este propósito não são demonstrações contábeis para fins específicos. Muitas destas empresas não deverão utilizar alguns temas abordados exemplo *goodwill* isto depende do seu porte, mas qualquer entidade PMEs, tem o direito de adotar os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC ou o Pronunciamento Técnico do PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas desde que não seja companhias abertas, regulamentadas e de grande porte, o ativo total do exercício anterior não seja superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões. As normas internacionais de contabilidade para pequenas e médias empresas são mais simples e menos onerosas para implantação e manutenção nas empresas no qual está alinhada com a Lei nº 11.638/2007.

#### 3.1 BALANÇO PATRIMONIAL

Conforme definem SANTOS, SCHMIDT e FERNANDES:

O balanço patrimonial tem por finalidade evidenciar de forma qualitativa e quantitativa, a situação patrimonial e financeira da empresa e dos atos registrados na escrituração contábil. Além disso, ela deve ser estruturada de acordo com os preceitos da legislação societária, bem como segundo os princípios fundamentais de contabilidade. (...) é uma demonstração financeira obrigatória, representando uma apresentação sintética e ordenada de saldo monetário de todos os valores integrantes do patrimônio da entidade, em determinada data, num sentido estático. (SANTOS, SCHMIDT e FERNANDES 2006, p.10).

Segundo o Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010, p. 2), “O balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática.”

Conforme as regras determinadas pela Lei nº 6.404/76, alterada pela nº 11.638/2007, o balanço é composto por três elementos básicos:

- i. **ativo** é um recurso controlado pela entidade, como resultado de acontecimentos passados e que os benefícios serão canalizados e fluirão para entidade no presente ou em períodos futuros;
- ii. **passivo** é uma obrigação presente resultante de acontecimentos passados cuja liquidação será o pagamento da obrigação no presente ou em períodos futuros;
- iii. um elemento do **patrimônio líquido** da entidade é o interesse residual nos ativos após dedução de todos os passivos ( ou componente do patrimônio líquido originado de um instrumento financeiro composto ou instrumento que atenda à definição de um componente do patrimônio líquido em sua totalidade). (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.20).

As contas do balanço patrimonial devem ser classificadas de forma ordenada e coerente, com intuito de permitir aos usuários uma melhor análise e interpretação referente à situação financeira e patrimonial da entidade. A lei 6.404/76 estabeleceu nos artigos 178 e 182, as disposições das contas, primeiro o Ativo, sua classificação é em ordem decrescente de grau liquidez, e para Passivo, em ordem decrescente de prioridade de pagamento.

Após a publicação da Lei 11.638/2007 a estrutura do Balanço Patrimonial passou a ser a seguinte:

TABELA 1 – BALANÇO PATRIMONIAL

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	PATRIMÔNIO LÍQUIDO:
INVESTIMENTOS	CAPITAL SOCIAL
IMOBILIZADO	RESERVAS DE CAPITAL
INTANGÍVEL	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
	RESERVAS DE LUCROS
	AÇÕES EM TESOURARIA
	PREJUÍZO ACUMULADOS

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p.3)

### 3.1.1 Ativos

Os ativos são bens e direitos adquiridos por uma entidade, ou seja, são benefícios gerados pela produção de bens ou prestação de serviços da entidade que podem contribuir direta ou indiretamente no fluxo de caixa. Ativos são também de forma física como imóveis instalações ou equipamentos. Também são considerados ativos aqueles que não têm forma física, exemplos: marcas e patentes, direitos autorais que são classificados como Ativos Intangíveis. Os Ativos Intangíveis devem compor benefícios econômicos que sejam controlados pela entidade. Os Ativos Circulantes devem ser classificados: esperar realizar o ativo ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional; o ativo for mantido exclusivamente com a finalidade de negociação; e esperar realizar o ativo no período de até doze meses após a data da demonstração contábil. Já no Ativo Circulante inclui o antigo Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangíveis.

No Ativo, são apresentadas em primeiro lugar as contas mais rapidamente conversíveis em disponibilidades, iniciando com o disponível (caixas e bancos), contas a receber, estoques e assim sucessivamente. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.2).

Segundo, Mourad e Paraskevopoulos (2010, p. 20), “Uma entidade que registra um ativo fixo em decorrência de um contrato de arrendamento mercantil (leasing financeiro), segundo o IAS 17 contabiliza o ativo em seus livros mesmo que não possua a propriedade legal sobre o ativo.”

### 3.1.2 Passivos

Os passivos são considerados as obrigações presentes da entidade. Segundo, Mourad e Paraskevopoulos (2010, p. 22), “Obrigações surgem a partir de prática comercial normal, em relacionamento de compra e venda de ativos e serviços entre outras operações comerciais.”

A obrigação surge no momento que entidade adquire um ativo, e no ato há um acordo irrevogável, ou seja, a entidade vai pagar por esta aquisição no momento futuro.

A liquidação de uma obrigação presente envolve geralmente outra parte. Liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de várias formas, por exemplo:

- i. pagamento em dinheiro;
- ii. transferência de outros ativos (incluindo troca direta);
- iii. prestação de serviços
- iv. substituição da obrigação por outra obrigação; ou
- v. conversão da obrigação em ações da própria entidade.

Uma obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como renúncia do saldo credor ou perda dos direitos contratuais. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.22).

O Passivo Circulante deve ser classificado quando: esperar liquidar o passivo durante o ciclo normal da entidade; o passivo for mantido exclusivamente com a finalidade de negociação; o passivo for exigível no período de 12 meses após a data das demonstrações contábeis; e a entidade não tiver direito de diferir a liquidação do passivo durante os 12 meses após a data de divulgação. Caso tenha algum passivo que não esteja nestes critérios deve ser classificado como Passivo Circulante, exemplos passivos exigíveis no período superior a 24 meses.

### 3.1.3 Patrimônio Líquido

O patrimônio líquido é a diferença entre o valor dos ativos e o dos passivos de uma entidade. De acordo com a Lei nº 6.404/76, modificada pela Lei nº 11.941/09, o Patrimônio Líquido de uma PMEs é dividido em:

- a) Capital Social – representa valores recebidos pela empresa dos sócios, ou por ela gerados e que foram formalmente incorporados ao Capital (lucros a que sócios renunciaram e incorporaram como capital);
- b) Reservas de Capital – representam valores recebidos que não transitaram pelo resultado como receitas;
- c) Ajustes de Avaliação Patrimonial – representam as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência;
- d) Reservas de Lucros – representam lucros obtidos pela empresa, retidos com finalidade específica;
- e) Prejuízos Acumulados – representam resultados negativos gerados pela entidade à espera de absorção futura; (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 344).

## 3.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Instituída pela Lei nº 6.404/1976, art. 187 das Leis das Sociedades por Ações com alteração pela Lei nº 11.638/2007, estabelece ordem de apresentação das receitas, custos e despesas.

Segundo afirmam IUDÍCIBUS,

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é a apresentação, em forma resumida, das operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, demonstradas de forma a destacar o resultado líquido do período, incluindo o que se denomina de receitas e despesas realizadas. Os Outros Resultados Abrangentes incluem as mutações do patrimônio líquido que não representam receitas e despesas realizadas. Inclui alterações que poderão afetar o resultado do período futuramente ou às vezes permanecerão sem esse trânsito. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 477).

De acordo com, MOURAD E PARASKEVOPOULOS,

As receitas e as despesas podem ser apresentadas na demonstração dos resultados de diferentes maneiras para fornecer informações para a tomada de decisões. É prática comum fazer a distinção entre as rubricas de receitas e de despesas que surgem no decorrer das atividades daquelas receitas e despesas que não são fazem parte do resultado operacional da entidade. Essa distinção é feita para avaliar a capacidade de gerar caixa no futuro. Atividades acessórias, como a eliminação de um investimento de longo prazo, não se repetem em uma base regular. É preciso levar em consideração a natureza da entidade e suas operações para tal classificação. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p. 24).

O objetivo da Demonstração de Resultado do Exercício é fornecer aos usuários, dados básicos das mutações do período da entidade na formação do resultado prejuízo ou lucro. O CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis estabelece uma estrutura mínima para a DRE, composta por:

- a) receitas;
- b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- c) lucro bruto;
- d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais
- e) parcela de resultado de empresa investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- g) despesas e receitas financeiras
- h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- i) despesa com tributos sobre o lucro;
- j) resultado líquido das operações continuadas;
- k) valor líquido dos seguintes itens:

- i. resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
- ii. resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional;
- l) resultado líquido do período.

As Receitas devem ser originadas de: venda de produtos (produzidos ou comprados para revenda); prestação de serviços; contratos de construção na qual a empresa é o empreiteiro; e uso por outros ativos da empresa rendendo juros, *royalties* ou dividendos.

A estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício passou a ser a seguinte:

TABELA 2 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	20X9	20X8
<b>Operações em continuidade</b>		
Receita Bruta das vendas e serviços prestados	X	X
(-) Deduções da receita, abatimentos e impostos	X	X
(=) Receita líquida das vendas e serviços prestados	X	X
(-) Custo dos produtos vendidos e serviços prestados	X	X
<b>(=) Lucro Bruto</b>	X	X
(-) Despesas com vendas	X	X
(-) Despesas financeiras	X	X
(-) Despesas gerais e administrativas	X	X
(+) Outras Receitas	X	X
(-) Outras Despesas	X	X
<b>(=) Resultado do exercício antes do Imposto de Renda</b>	X	X
(-) Despesa de imposto de renda e contribuição social	X	X
<b>(=) Lucro do exercício das operações em continuidade</b>	X	X
Operações em descontinuadas	X	X
<b>(+/-) Lucro (prejuízo) do exercício das operações descontinuadas</b>	X	X
<b>(=) Lucro Líquido do exercício</b>	X	X

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 403)

### De acordo com Comitê de Pronunciamentos Contábil – CPC PME:

A entidade deve mensurar a receita pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber. O valor justo da contraprestação recebida ou a receber leva em consideração o valor de qualquer desconto comercial e os descontos e abatimentos por volume concedidos pela entidade.

A entidade deve incluir na receita apenas a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade por sua própria conta. A entidade deve excluir do resultado todos os valores coletados em nome de terceiros tais como tributos sobre vendas, sobre produtos e serviços e sobre o valor adicionado. No relacionamento como uma agência, a entidade deve incluir na receita somente o valor de sua comissão. Os valores recebidos em nome do titular não são considerados como receita da entidade.

[...]

Quando o ingresso de caixa ou equivalente a caixa é diferido e o acordo se constitui, efetivamente, numa transação financeira, o valor justo da contraprestação é o valor presente de todos os recebimentos futuros, determinados usando uma taxa de juros imputada. Uma transação de financiamento é originada quando, por exemplo, a entidade fornece crédito sem juros para o comprador ou aceita um título a receber com taxa de juros abaixo do mercado do comprador como contrapartida pela venda de produtos. A taxa de juros imputada é a mais claramente determinável entre ambas:

- a) a taxa prevalecente para um instrumento similar de emitente com índice de crédito similar; ou
- b) a taxa de juros que desconta o valor nominal do instrumento para o preço atual de venda dos produtos ou serviços. (CPC\_PME, 2010 p. 142 - 143).

O CPC 26 estabelece que necessidade de subclassificação das despesas, como pode ser constatada no item 101:

“101. As Despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais.”

As formas de análise citadas no item 101 do CPC 26 são as seguintes:

- a) método de natureza da despesa – utiliza como elemento agregador das despesas a sua natureza, o que torna simples o seu uso por representar uma espécie de “listagem das despesas incorridas no período. Por exemplo, depreciações e amortizações; consumo de matéria-prima e materiais, despesas com transporte; despesa com benefícios a empregados etc.; e
- b) método de função da despesa ou do “custo dos produtos e serviços vendidos” – utiliza a função da despesa como elemento agregador e classificador. Nesse método, a companhia deve divulgar separadamente, no mínimo, o montante do custo dos produtos e serviços vendidos das demais despesas incorridas, que podem ser classificadas como de vendas, administrativas, etc. Apesar de proporcionar informações mais relevantes, quando comparado ao método da natureza da despesa, a segregação das despesas por funções pode demandar alocações arbitrárias e considerável julgamento. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 482).

Como exemplo, as demonstrações, por outro método, seriam assim apresentadas:

TABELA 3 – MÉTODO FUNÇÃO DA DESPESA E NATUREZA DA DESPESA

Método - Função da Despesa		Método - Natureza da Despesa		
Receita de vendas	3.000	Receita de vendas		3.000
Custo dos produtos vendidos	- 700	Variação do estoque de produtos acabados e em elaboraç	300,00	
Lucro Bruto	2.300	Consumo de matérias-primas e de materiais	400,00	
Despesas de vendass	- 50	Salários e benefícios a empregados	80,00	
Despesas administrativas	- 230	Depreciações e amortizações	150,00	
Outras despesas	- 100	Despesas com comissões	50,00	
Resultado antes dos tributos	1.920	Outras despesas	100,00	
		Total das despesas	-	1.080
		Resultado antes do tributo		1.920

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 482)

No Pronunciamento Técnico CPC 26, seguindo as normas internacionais de contabilidade, descreve a obrigatoriedade de elaboração da Demonstração do Resultado Abrangente do Exercício – DRA. Pelas normas internacionais da contabilidade a DRA pode ser apresentada como continuidade da DRE, mas no Brasil pela determinação do CPC ela deve ser apresentada como um relatório a parte e sugere ainda que DRA seja adicionada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL. Esta demonstração apresenta mutações ocorridas no período que afetam o patrimônio líquido, mas não são reconhecidas na DRE.

De Acordo com IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

A Demonstração do Resultado Abrangente pode ser apresentada dentro da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), ou através do relatório próprio. O CPC sugere que se faça uso da apresentação na DMPL. Quando apresentada em demonstrativo próprio, a DRA tem como valor inicial o resultado líquido do período apurado na DRE, seguido dos outros resultados abrangentes, conforme estrutura mínima para Demonstração do Resultado Abrangente estabelecida pelo CPC 26:

- resultado líquido do período;
- cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza ( exceto montantes relativos ao item c;
- parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
- resultado abrangente do período. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p 483).

O CPC PME destaca também que a entidade não deve apresentar receitas ou despesa como “item extraordinário” na DRE, DRA ou em Notas Explicativas. Também não é mais admitido usar rubricas das receitas e despesas não operacionais, pois deixou de existir com a edição da Lei nº 11.941/09, art. 187, inciso IV, assim passam a ser reconhecidas como receitas e despesas operacionais.



### 3.2.1 Juros Sobre o Capital Próprio

O art. 9º da Lei nº 9.249/95, o art. 347 do RIR/99, o art.29 da IN SRF nº 93/97 e os arts. 29 e 30 da IN SRF nº 11/96 possibilitam a dedução, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, dos juros pagos ou creditados ao titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração de capital próprio, utilizando a TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) como parâmetro de cálculo dessa remuneração.

A dedutibilidade da remuneração do capital próprio é permitida desde que:

1. o valor de remuneração sobre o capital próprio seja limitado à aplicação *pro rata* da TJLP sobre o montante do Patrimônio Líquido subtraído do saldo da Reserva de Reavaliação, salvo se esta tiver sido adicionada às bases de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social (CS), do saldo de Ajustes de Avaliação Patrimonial e do saldo da conta de Ganhos/Perdas na Conversão relativo a investimentos no exterior.
2. o valor apurado seja limitado ao maior valor entre (art.29 IN-SRF 93/97):
  - a. 50% do lucro líquido do exercício, após a dedução da CS, antes das despesas de imposto de renda e antes da dedução dos referidos juros; ou
  - b. 50% do somatório dos saldos de Lucros Acumulados e Reservas de Lucros.
  - c. Se houver aumento ou redução do Capital Social, por exemplo, durante o exercício, o valor encontrado no item 1 citado será apurado mediante a aplicação *pro rata* da TJLP sobre o saldo do Patrimônio Líquido mantido em cada intervalo de tempo que não sofreu alteração. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p 479).

A seguir exemplo de cálculo de Juros sobre o Capital Próprio (JCP):

TABELA 4 – JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP)

#### 1. Empresas com prejuízo no período

	Exemplo 1	Exemplo 2	Exemplo 3
TJLP	10%	10%	10%
Resultado do período após CS	- 10.000	- 10.000	- 10.000
Patrimônio Líquido	140.000	115.000	90.000
Capital Próprio	100.000	100.000	100.000
Reserva de Lucros	40.000	15.000	- 10.000
Limite 1 (PL x TJLP)	14.000	11.500	9.000
Limite 2.a (50% do Resultado do Período)			
Limite 2.b (50% do saldo inicial de Reservas de Lucros)	20.000	7.500	
JCP máximos dedutíveis	14.000	7.500	-

## 2. Empresas com lucro no período

	<b>Exemplo 1</b>	<b>Exemplo 2</b>	<b>Exemplo 3</b>
TJLP	10%	10%	10%
Resultado do período após CS	- 10.000	- 10.000	- 10.000
Patrimônio Líquido	140.000	115.000	90.000
Capital Próprio	100.000	100.000	100.000
Reserva de Lucros	40.000	15.000	- 10.000
Limite 1 (PL x TJLP)		11.500	9.000
Limite 2.a (50% do Resultado do Período)	5.000	5.000	5.000
Limite 2.b (50% do saldo inicial de Reservas de Lucros)	20.000	7.500	
JCP máximos dedutíveis	<b>14.000</b>	<b>7.500</b>	<b>5.000</b>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 479)

### 3.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

A DMPL passou a ser obrigatória a partir da Instrução da CVM nº 59/86, para as companhias abertas, para outros tipos de entidades começou através da vigência de Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis e pela Resolução CFC nº 1.185/09, substituindo definitivamente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados. No Pronunciamento Técnico PMEs item 3.18 permite utilizar a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA, no lugar da DMPL, ressalta que para isto as únicas mudanças no patrimônio líquido do período contábil sejam de pagamento de dividendos ou de forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores ou de mudanças políticas. DMPL é grande importância para qualquer tipo de entidade, pois ela fornece a movimentação ocorrida durante o período contábil, nas contas do Patrimônio Líquido, de acordo com Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010, p. 557), “Servirá também para melhor compreensão, inclusive quanto ao cálculo dos dividendos obrigatórios”.

Segundo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis:

“106. A entidade deve apresentar na demonstração das mutações do patrimônio líquido:

- a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente, o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e as correções de erros reconhecidas de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:
  - i. do resultado líquido;
  - ii. de cada item dos outros resultados abrangentes; e
- c) de transações com os proprietários realizadas na condição do proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 557).

Abaixo um exemplo referente à estrutura da DMPL deve ser a seguinte:

TABELA 5 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - DMPL

Exemplo extraído do anexo retificado do CPC 26, com seus adendos:

	Capital Social Integraliza do	Reserva de Capital, Opções Outorgadas e Ações na Tesouraria (1)	Reserva de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes (3)	Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora (a)	Participação dos Não Controladores no Pat. Líq. Das Controladoras	Patrimônio Líquido Consolidado
<b>Saldos Iniciais</b>	1.000.000	80.000	300.000	0	270.000	1.650.000	158.000	1.808.000
Aumento de Capital	500.000	-50.000	-100.000			350.000	32.000	382.000
Ganhos com Emissão de Ações		-7.000				-7.000		-7.000
Opções Outorgadas Reconhecidas		30.000				30.000		30.000
Ações em Tesouraria Adquiridas		-20.000				-20.000		-20.000
Ações em Tesouraria Vendidas		60.000				60.000		60.000
Dividendos				-162.000		-162.000	-13.200	175.200
<b>Transações de Capital com os Sócios</b>								
<b>Lucro Líquido do Período</b>						<b>251.000</b>	<b>18.800</b>	<b>269.800</b>
Ajustes ou Instrumentos Financeiros				250.000		250.000	22.000	272.000
Tributos s/ Ajustes Instrum. Financeiros					-60.000	-60.000		-60.000
Eq. Patrim. s/ Ganhos Abrang. De Coligadas					20.000	20.000		20.000
Ajustes de Conversão do Período					24.000	24.000	6.000	30.000
Trib. s/ Ajustes de Conv. Do Período					260.000	260.000		260.000
<b>Outros Resultados Abrangentes</b>					-90.000	-90.000		-90.000
Reclassific. p/ Res. - Aj. Instrum. Financ.						154.000	6.000	160.000
<b>Resultado Abrangente Total</b>					10.600	<b>10.600</b>		<b>10.600</b>
Constituição de Reservas			140.000	-140.000		414.600	28.000	442.600
Realização da Reserva Reavaliação				78.800	-78.800			
Trib. Sobre Real. Da Res. De Reavaliação				-26.800	26.800			
<b>Saldos Finais</b>	<b>1.500.000</b>	<b>93.000</b>	<b>340.000</b>	<b>0</b>	<b>382.600</b>	<b>2.315.600</b>	<b>204.800</b>	<b>2.520.400</b>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 561)

A Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados possibilita a análise do lucro período, sua distribuição conforme o período contábil na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Segundo afirmam SANTOS, SCHMIDT e FERNANDES,

Nas normas brasileiras pela legislação societária, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados possibilita a clara evidência da movimentação ocorrida no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados, uma vez que as inúmeras operações que se processam nessa conta fazem com que o lucro líquido do exercício constante da demonstração do resultado do exercício seja diferente do saldo final da conta de lucros ou prejuízos acumulados, constituindo-se então a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados na apresentação de tais modificações. (SANTOS, SCHMIDT, e FERNANDES, 2006, p. 56 - 57)

Conforme Pronunciamento Técnico PME, a estrutura da DLPA deve ser a seguinte:

- a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
- b) dividendos ou outras formas de lucros declarados e pagos ou a pagar durante o período;
- c) ajustes no lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;
- d) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de prática contábeis;
- e) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil. (CPC\_PME, 2010, p. 33)

Abaixo um exemplo referente à estrutura da DLPA deve ser a seguinte:

TABELA 6 – DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS – DLPA

<b>Empresa Brasileira S.A.</b> <b>DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS ACUMULADOS</b> <b>Exercício findo em 31-12-X1</b> <b>em milhares de \$</b>	
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE X0	19.590
AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	
Efeitos da mudança de critérios contábeis (Nota x)	-2.800
Retificação de erro de exercícios anteriores (Nota y)	-1.000
PARCELA DE LUCROS INCORPORADA AO CAPITAL	-8.000
REVERSÕES DE RESERVAS	
De Contingências	1.300
De Lucros a Realizar	1.200
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	19.689
PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO	
Transferências para Reservas	
Reserva Legal	-984
Reserva Estatutária	-2.405
Reserva de Lucros a Realizar	-3.077
Reserva de Lucros para Expansão	-6.000
Juros sobre o Capital Próprio	-4.000
Dividendos a Distribuir (\$ 0,06 por ação)	-7.920
SALDO EM 31 DE DEZEMBRO DE X1	5.593

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2003, p. 369)

### 3.4 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXAS

A Demonstração dos Fluxos de Caixas passou a ser obrigatória a partir da publicação da Lei nº 11.638/2007, para todos os tipos de empresa incluindo as PMEs substituindo a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) que era obrigatória pela Lei nº 6.404/76. A DFC deve ser preparada conforme as orientações do CPC 03, que foi elaborada conforme a norma internacional de Contabilidade IAS 7 – *Statements of Cash Flows*. O Objetivo da IAS 7 obter informações das alterações do caixa e seus equivalentes e informações de investimento e de financiamento do período contábil de uma entidade, por meio da DFC. As informações da DFC são úteis para compreender a capacidade da empresa de gerar recursos, esta norma contábil IAS 7 já exigia que qualquer tipo de empresa é obrigada a demonstração do fluxo de caixa. A apresentação desta demonstração dos fluxos de caixas fica dispensada as companhias fechadas com patrimônio líquido, inferior a R\$ 2 milhões na data do fechamento do balanço.

De Acordo com IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

Os objetivos primários da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorridos durante um determinado período, e com isso ajudar os usuários das demonstrações contábeis na análise da capacidade da entidade de gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como suas necessidades para utilizar esses fluxos de caixa.

As informações da DFC, principalmente quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações financeiras, podem permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem:

1. a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa;
2. a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
3. a liquidez, a solvência e a flexibilidade financeira da empresa;
4. a taxa de conversão de lucro em caixa;
5. a *performance* operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
6. o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
7. os efeitos sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimentos e de financiamento etc. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 567 - 568).

#### 3.4.1 Definição de Caixa e Equivalentes de Caixa

Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, normalmente de três meses ou menos. O BR GAAP não estipula nenhum prazo de vencimento de investimentos como o IASB estabeleceu.

Segundo IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

[...], caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis e equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um monte de conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

1. As disponibilidades compreendem o caixa puro (dinheiro à mão ou em conta corrente em bancos) e as aplicações em equivalentes de caixa. IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 568).

Segundo O IAS 7 possui duas opções para fazer o fluxo de caixa pelos seguintes métodos:

- a) método direto, pelo qual são divulgadas as principais classes dos recebimentos de caixas brutos e dos pagamentos de caixa brutos; ou
- b) o método indireto, pelo qual o lucro líquido ou prejuízo é ajustado pelos efeitos de:
  - i. transações de natureza que não afetaram caixa ou equivalente caixa;
  - ii. de quaisquer diferimentos ou acréscimos de recebimentos a pagamentos de caixa operacionais passados ou futuros; e
  - iii. todos os outros itens cujos efeitos sobre a caixa e equivalentes de caixa sejam fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimentos ou de financiamento. (FIECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 75).

A seguir modelo de Demonstração dos Fluxos de Caixas pelo Método Direto e Indireto.

TABELA 7 - DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA PELO MÉTODO INDIRETO

<b>Método Indireto</b>		
<b>Companhia X Demonstração de Fluxos de Caixas, ano X1</b>		
<b>Atividades Operacionais</b>		
Lucro líquido	3.900	
Mais: depreciação	1.500	
Menos: lucro na venda de imobilizado	<u>-3.000</u>	
Lucro Ajustado	2.400	
Aumento de duplicatas a receber	-10.000	
Aumento em PCLD	500	
Aumento em duplicatas descontadas	5.000	
Aumento em estoque	-3.000	
Aumento em despesas pagas antecipadamente	-2.000	
Aumento em fornecedores	13.000	
Redução em provisão para IR a pagar	-700	
Redução em salários a pagar	-7.000	
<b>Caixa Líquido Consumido nas Atividades Operacionais</b>		<b>-1.800</b>
<b>Atividades de Investimento</b>	15.000	
Recebimento pela venda de imobilizado	-20.000	
Pagamento pela compra de imobilizado		



<b>Caixa Líquido Consumido nas Atividades de Investimento</b>		<b>-5.000</b>
<b>Atividades de Financiamento</b>		
Aumento de Capital	10.000	
Empréstimos de curto prazo	10.000	
Pagamento de dividendos	-1.500	
<b>Caixa Líquido Gerado nas Atividades de Financiamento</b>		<b>18.500</b>
<b>Aumento Líquido nas Disponibilidades</b>		<b>11.700</b>
<b>Saldo de Caixa + Equivalente de Caixa em X0</b>		<b>5.600</b>
<b>Saldo de Caixa + Equivalente de Caixa em X1</b>		<b>17.300</b>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 580)

TABELA 8 - DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA PELO MÉTODO DIRETO

<b>Método Direto</b>		
<b>Companhia X Demonstração de Fluxos de Caixas, ano X1</b>		
<b>Atividades Operacionais</b>	29.500	
Recebimento de clientes	300	
Recebimento de juros	5000	
Duplicatas descontadas		
Pagamentos		
- a fornecedores de mercadorias	-10.000	
- de impostos	-2.000	
- de salários	-21.000	
- de juros	-1.000	
- despesas pagas antecipadamente	-2.600	
<b>Caixa Líquido Consumido nas Atividades Operacionais</b>		<b>-1.800</b>
<b>Atividades de Investimento</b>		
Recebimento pela venda de imobilizado	15.000	
Pagamento pela compra de imobilizado	-20.000	
<b>Caixa Líquido Consumido nas Atividades de Investimento</b>		<b>-5.000</b>
<b>Atividades de Financiamento</b>		
Aumento de Capital	10.000	
Empréstimos de curto prazo	10.000	
Pagamento de dividendos	-1.500	
<b>Caixa Líquido Gerado nas Atividades de Financiamento</b>		<b>18.500</b>
<b>Aumento Líquido no Caixa e Equivalente - Caixa</b>		<b>11.700</b>
<b>Saldo de Caixa + Equivalente de Caixa em X0</b>		<b>5.600</b>
<b>Saldo de Caixa + Equivalente de Caixa em X1</b>		<b>17.300</b>

<b>Composição do Caixa e Equivalente de Caixa (Conciliação entre DFC e BP):</b>		
	31.12.X0	31.12.X1
Caixa	100	100
Bancos	500	5.000
Aplicações Financeiras	5.000	12.200
<b>Total</b>	<b>5.600</b>	<b>17.300</b>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 580)

A entidade tem a opção de apresentar a demonstração dos fluxos de caixas pelo método direto sendo que apresentação das informações é mais complexa e de melhor qualidade ou pelo método indireto que é mais simples. A Demonstração dos Fluxos de Caixas formato adotado para classificação das movimentações de caixas por grupos de atividades. Estes grupos de atividades são classificados: das operacionais, de investimentos e financiamento no qual são classificadas abaixo:

1. **Atividades Operacionais:** O montante de fluxos de caixa proveniente de atividades operacionais é um indicador chave da medida em que as operações da empresa geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a capacidade operacional da empresa, pagar dividendos e fazer novos investimentos, sem recorrer a fontes externas de financiamento. A informação acerca dos componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos é útil, juntamente com outra informação, na previsão de futuros fluxos de caixa operacionais.
2. **Atividades de Investimento:** A divulgação separada dos fluxos de caixa provenientes das atividades de investimentos é importante porque os fluxos de caixa representam a extensão pelo qual os dispêndios foram feitos relativamente aos recursos destinados a gerar rendimento e fluxos de caixa futuros.  
Algumas transações tais como a venda de um item de uma fábrica, podem dar origem a um ganho ou a uma perda, que é incluído na determinação do resultado líquido. Porém os fluxos de caixa relacionados com tais operações são fluxos de caixa de atividades de investimento.
3. **Atividades de Financiamento:** A divulgação separada de fluxos de caixa provenientes das atividades de financiamento é útil, pois pode indicar a capacidade que a empresa tem, oriunda de recursos externos, para financiar as necessidades de recursos das atividades operacionais e de investimentos. (FIECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 75).

### 3.4.2 Fluxos de Caixas em Moeda Estrangeira

Conforme o Pronunciamento CPC PMEs as entidades devem registrar o fluxo de caixa decorrente de moedas estrangeiras em moeda funcional as suas demonstrações contábeis, ou seja, devem ser feito a transação para a moeda funcional pela taxa do câmbio da data que fato ocorreu.

De acordo com Fipecafi e Ernst & Young (2009, p. 76), “Os efeitos resultantes das mudanças da taxa de cambio sobre os saldos de caixa e equivalentes a caixa devem ser demonstrados como parte da conciliação das movimentações do saldo”.

### 3.4.3 Juros e Dividendos (ou outras formas de distribuição de Lucros)



### 3.4.3.1 Juros Pagos ou Dividendos

A entidade deve registrar os fluxos de caixa referentes a juros, dividendos e juros sobre capital próprio recebidos e pagos, separados e classificados de maneira consistente conforme CPC 03. Os juros pagos no período contábil que tenha sido considerado como despesas na Demonstração do Resultado do Exercício devem ser divulgados no fluxo de caixa, mesmo que tenha sido capitalizado ou não conforme orientações do Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos.

Conforme IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

Os juros, os dividendos e os juros sobre o capital próprio pode compor o grupo das atividades operacionais, ou no grupo das atividades operacionais, ou no grupo dos financiamentos, segundo o IASB e o Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa ,[...]. Contudo, os juros pagos, assim como os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos, representam um custo pela obtenção do financiamento, e se os fluxos de obtenção de financiamento via capital de terceiros (dívidas) ou de capitais próprios (integralização de ações ou quotas, por exemplo) são classificados nas atividades de financiamento, também assim poderiam ser classificados esses fluxos de caixa de pagamento de juros e dividendos. Todavia, o IASB, por não ver consenso nas práticas mundiais, acabou facultando que os juros pagos sejam classificados como atividades operacionais ou de financiamentos.

É de se notar que, apesar dessas permissões, o Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, no seu item 36 recomenda, [...] que os juros pagos sejam classificados como fluxo de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre capital próprio pagos sejam classificados como fluxo de caixas das atividades de financiamento. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 572).

### 3.4.3.2 Juros e Dividendos Recebidos

São classificados conforme o mesmo critério que os juros pagos, mas o FASB obriga a serem classificados como operacionais todos os itens que transitam pela demonstração do resultado ou no dos investimentos.

Segundo IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

Contundo, o Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa recomenda que as entidades classifiquem tanto os juros, quanto os dividendos e os juros sobre o capital próprio como atividades operacionais, acrescentando que qualquer alternativa diferente da recomendada deve ser evidenciada em notas explicativas. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 572).

#### 3.4.4 Tributos sobre o Lucro

Os fluxos de caixas referentes a imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro líquido devem ser apresentados separadamente e deve ser classificados como fluxos de caixas de atividades operacionais ao não ser que eles possam ser classificados como atividades de investimentos ou de financiamentos.

Conforme IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

Sendo utilizado o método indireto para apresentação do fluxo de caixa das atividades operacionais, os valores do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pagos durante o período devem ser informados de forma detalhada em notas explicativas. O pagamento dos valores retidos na fonte de terceiros e apenas recolhidos pela empresa deve ser classificados conforme sua origem. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 573).

### 3.5 NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As notas explicativas das Demonstrações Contábeis está prevista no art. 176 da Lei nº 6.404/76. Considerada um dos grandes desafios da Contabilidade, devido à evidenciação, dimensionamento da quantidade e da qualidade de informações que atendam as necessidades dos analistas das demonstrações contábeis em um determinado período.

Conforme IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

Como parte do esforço desenvolvido nesse campo, surgiram as notas explicativas que são informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas. Podem estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadro analíticos, ou mesmo englobar *outras demonstrações contábeis* que forem necessário ao melhor e mais completo esclarecimento dos resultados e da situação financeira da empresa, tais como: demonstração das origens e aplicações de recursos, balanço social e demonstrações contábeis em moeda constante. As notas podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composição e detalhes de certas contas. A utilização de notas para dar composição de contas auxilia também a estética do Balanço, pois se pode fazer constar dele determinada conta por seu total, com os detalhes necessários expostos por meio de uma nota explicativa, como no caso de Estoques, Ativo Imobilizado, Investimentos, Empréstimos e Financiamentos e outras contas. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 593).

As notas explicativas devem estar conforme o § 5º do art. 176 da Lei das Sociedades por Ações, sem limitar os assuntos, as notas a serem incluídas nas demonstrações contábeis deverão compor:

- “I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
- IV – indicar:
  - a. os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização dos elementos do ativo;
  - b. os investimentos em outras sociedades quando relevantes;
  - c. o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
  - d. os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas e terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
  - e. a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
  - f. o número, espécies e classes das ações do capital social;
  - g. as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
  - h. os ajustes de exercícios anteriores;
  - i. os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam a vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 594 - 595).

Estas notas representam o conceito básico a ser seguindo pelas entidades, dependendo da sua situação econômica e porte, pode haver situações em que seja necessárias notas explicativas adicionais, além destas citadas. Algumas destas notas explicativas podem não ser aplicáveis as PMEs, exemplo: uma companhia de prestação de serviços, em que seus estoques podem apresentar apenas materiais de almoxarifado ou uso e consumo.

As notas explicativas prevista pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado pela Deliberação CVM nº 595/09 e pela Resolução CFC nº 1.185/09, dispõe que devem compor:

- a. apresentar informação acerca de base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas;
- b. divulgar a informação requerida pelos pronunciamentos, orientações e interpretações que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e
- c. prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 594 - 595).

As notas explicativas devem ser apresentadas de forma clara, objetiva e de maneira sistemática, fazendo referência aos itens das demonstrações contábeis. As entidades devem divulgar no resumo as práticas contábeis como a base da mensuração utilizada das demonstrações contábeis; as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis; informações sobre principais pressupostos relativos aos futuros e outras fontes de incerteza de estimativa que tenham risco de provocar mutações no ativo e passivo durante o próximo exercício financeiro.

De acordo com CPC 26, as notas explicativas devem ser apresentadas para auxiliar aos usuários a compreender as mutações das demonstrações contábeis podendo compará-las com das outras empresas, devem estar na seguinte ordem:

- a) declarações de conformidade com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- b) resumo das políticas contábeis significativas aplicadas;
- c) Informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e
- d) Outras divulgações podem incluir: (i) passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos; e (ii) divulgações não financeiras. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 595).

### 3.6 DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E SEPARADAS

As demonstrações consolidadas esta prescrita no Pronunciamento Técnico CPC 36 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, aprovado pelo CVM e pelo CFC e esta de acordo com norma internacional IAS 27 – *Consolidated and Separated Financial Statements (Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas)*.

Segundo, MOURAD E PARASKEVOPOULOS,

Segundo o IAS 27, o controle é a capacidade da controladora de determinar nas políticas financeiras e operacionais da controlada para obter benefícios. Presume-se que exista controle quando controladora detém, direta ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto de uma sociedade. Também existe controle quando a controladora detém a metade ou menos do poder de voto, porém, tem direitos legais ou contratuais de controlar a maioria do poder de voto da sociedade ou seu conselho de administração. Uma controladora pode ter controle sobre uma sociedade em casos que ela detém menos de 50% dos direitos de voto de uma sociedade e não existe direitos legais ou contratuais para controlar a maioria do poder de voto de uma entidade ou conselho de administração (controle de fato).

[...] As sociedades adquiridas (alienadas) são incluídas (excluídas) da consolidação a partir da data em que o controle é transferido. As sociedades de propósitos específicos (SPEs) são consolidadas quando a essência do relacionamento indica que outra sociedade controla a SPE.

As demonstrações contábeis consolidadas são elaboradas utilizando-se políticas contábeis uniformes para operações e fatos semelhantes em circunstâncias análogas, para todas as sociedades do grupo. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.123-124).

Uma entidade pode ser criada para atingir um propósito específico como um arrendamento mercantil, atividades de pesquisa, construção de um parque industrial, este tipo de entidade é chamada de entidade de propósito específico (EPE), muitas vezes são criadas com acordos legais. Conforme Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010, p. 650) “O patrocinador (ou entidade em cujo interesse a EPE foi criada) freqüentemente transfere os ativos à EPE, detém o direito de usar os ativos da EPE, enquanto outras partes (provedores de capital) podem fornecer recursos à EPE”. A entidade controladora pode ter controle referente a EPE com menos da metade do voto ou até mesmo não tendo nenhuma parcela do patrimônio líquido.

### 3.6.1 Procedimentos para Consolidação

O objetivo básico da consolidação é apresentar a posição financeira e os resultados das operações das diversas empresas como se fosse de uma única entidade. Na elaboração as demonstrações contábeis consolidadas, a entidade deve seguir os critérios:

- a. combinar as suas demonstrações contábeis com as controladas linha a linha, somando itens como ativos, passivos, patrimônio líquido, receita e despesa;
- b. eliminar o valor contabilizado de investimento da controladora em cada controlada e a participação da controladora no patrimônio líquido de cada controlada;
- c. mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no resultado das controladas consolidadas separadamente da participação dos proprietários da controladora para o período de divulgação;
- e
- d. mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no patrimônio líquido das controladas consolidadas, separadamente do patrimônio líquido da controladora relativos a eles. A participação dos não controladores no patrimônio líquido da entidade. (CPC\_PME, 2010, pg. 43-44).

O modelo para a consolidação do Balanço e do Resultado do Exercício são os seguintes:

TABELA 9 – MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DO BALANÇO

Companhia A e controladas							
CONSOLIDAÇÃO DO BALANÇO							
CONTAS	Saldos de Balanço das Empresas do Grupo				Eliminações e Ajustes de Consolidação		Saldos Consolidadas
	Controladora A	Controlada B	Controlada C	Controlada D	D	C	
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>							
Disponível							
Contas a Receber							
(-) Perdas Esperadas com Devedores Duvidosos							
Estoques							
.							
etc.							
Total do Ativo							
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>							
Salários a Pagar							
Fornecedores							
Contas a Pagar							
Empréstimos							
etc.							
Total do Passivo + PL							

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 654)

TABELA 10 – MODELO DE CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO E DO RESULTADO ABRANGENTE TOTAL

Companhia A e Controladas							
CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO							
CONTAS	Saldos de Balanço das Empresas do Grupo				Eliminações e Ajustes de		Saldos Consolidadas
	Controladora A	Controlada B	Controlada C	Controlada D	D	C	
Receitas com Vendas							
Deduções das Vendas							
Custo da Mercadorias Vendidas							
Lucro Bruto							
Despesas Operacionais							
<b>Lucro ou Prejuízo do Exercício</b>							

Companhia A e Controladas							
CONSOLIDAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE TOTAL							
CONTAS	Saldos de Balanço das Empresas do Grupo				Eliminações e Ajustes de		Saldos Consolidadas
	Controladora A	Controlada B	Controlada C	Controlada D	D	C	
Lucro ou Prejuízo do Exercício							
Ganhos ou perdas de conversão							
Avaliação de instrumentos financeiros:							
<i>Ganhos ou perdas durante o ano</i>							
<i>Reavaliação de Ativos</i>							
Reclassificações para o Resultado							
<b>Resultado Abrangente Total</b>							

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 655)

A entidade deve apresentar a participação dos não controladores no balanço patrimonial consolidado dentro do patrimônio líquido separado da parte que pertence aos proprietários da empresa controladora.

A separação da participação dos não controladores deve ser criada uma conta específica dentro do patrimônio líquido como segue:

TABELA 11 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO (CONSOLIDADO)

<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO (CONSOLIDADO)</b>
PATRIMÔNIO LÍQUIDO DOS ACIONISTAS DA CONTROLADORA
CAPITAL REALIZADO
RESERVAS DE CAPITAL
RESERVAS DE LUCRO
AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
PARTICIPAÇÃO DOS SÓCIOS NÃO CONTROLADORES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE CONTROLADAS
<b>TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 670)

### 3.6.2 Demonstrações Separadas

O Pronunciamento Técnico CPC – PMEs não exige que as entidades elaborem demonstrações contábeis separadas para divulgação. Caso ela opte em elaborar suas demonstrações separadas, ela deve contabilizar os investimentos em controladas, *joint ventures* e coligadas:

- a. ao custo, exceto quando classificado como mantido para venda ou incluídos em um grupo de operações descontinuadas, classificado como mantido para a venda, situação em que deverá ser mensurado de acordo com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 31 (Ativos Não Circulante Mantido para a Venda e Operação Descontinuada);ou
  - b. em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, ou seja como instrumento financeiro avaliado ao valor justo por meio de resultado.
- [...] Os dividendos pertinentes aos investimentos em coligadas, controladas, *joint ventures* serão reconhecidos nessas demonstrações separadas somente quando o direito ao recebimento desses dividendos estiver estabelecido. Quando investimentos são avaliados ao custo, esses dividendos são avaliados pelo custo, esses dividendos são reconhecidos como receita na demonstração do resultado, bem como avaliados ao valor justo, uma vez que, nesse caso trata-se de um ativo financeiro contabilizado conforme CPC 38. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 697).

Quando a entidade controladora, investidora em coligada, ou a empreendedora elabora as demonstrações separadas para divulgação devem evidenciar:

- a. que as demonstrações são demonstrações separadas; e
- b. a descrição dos métodos utilizados para contabilizar os investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas, e deve identificar as demonstrações contábeis consolidadas ou outras demonstrações contábeis primárias para qual ela se referem. (CPC\_PME, 2010, p. 47).

### 3.7 POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇAS DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO

As políticas contábeis são tratadas pelo Pronunciamento Técnico 23 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erro, baseada na norma internacional IAS 8.

De acordo com, MOURAD E PARASKEVOPOULOS

O IAS 8 prevê as regras para a criação e utilização políticas contábeis, mudanças de estimativas e forma de contabilização de erros identificados na preparação das demonstrações contábeis. As mudanças de políticas contábeis são registradas retrospectivamente e mudanças de estimativa e correções de erros são registradas no resultado do período.  
[...] Quando houver a necessidade de correções de erros, deve ser aplicado o mesmo princípio utilizado para o registro de mudanças de políticas contábeis. Os efeitos de mudanças de estimativas contábeis são contabilizados na demonstração do resultado quando identificados. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.41).

De acordo com Fipecafi e Ernst & Young (2009, p. 40), “As entidades que aplicam as IFRS não podem escolher livremente as políticas contábeis, considerando que a finalidade principal da literatura contábil seja restringir tais escolhas”. As políticas contábeis são princípios específicos, bases, convenções regras e práticas, aplicados pela entidade na elaboração e apresentação das suas demonstrações contábeis.

FIPECAFI E ERNST & YOUNG, reforçam que:

Haverá circunstâncias nas quais um evento, uma transação ou outra situação específica não será tratada particularmente pela IFRS. Nesses casos, a IAS 8 define hierarquia de orientações a serem seguidas para a escolha de política contábil adequada. A exigência básica é que a gerência deverá usar seu próprio julgamento quando o desenvolvimento e aplicação de uma política contábil que resulte em informações que sejam:

- a. relevantes às necessidades de tomada de decisão dos usuários para questões econômicas; e
- b. confiáveis, e que as demonstrações financeiras:



- i. representam fielmente a situação financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
  - ii. reflitam o conteúdo econômico de transações, outros eventos e situações, e não apenas o teor jurídico;
  - iii. sejam neutras, ou seja, não apresentam viés;
  - iv. sejam prudentes; e
  - v. sejam completas em todas as questões materiais.
- [...] Ao fazer seu julgamento, a gerencia deverá referir-se às seguintes fontes e considerar a sua aplicabilidade:
- a. exigências e orientações das normas e interpretações quanto a questões semelhantes e relacionadas; e
  - b. definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração para ativos, passivos, receita e despesas na Estrutura Conceitual. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 40).

A entidade deve mudar uma prática contábil conforme o IAS 8 caso a mudança seja:

- a. seja exigida por uma norma ou por uma interpretação; ou
  - b. resulte em demonstrações contábeis que forneçam informações confiáveis e mais relevantes acerca dos efeitos das transações, outros eventos ou condições na situação financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.
- O IAS 8 trata de mudanças política contábil provenientes de três fontes:
- a. aplicação inicial de uma norma ou interpretação que contenha provisões de transição específicas;
  - b. aplicação inicial de uma norma ou interpretação que não contenha provisões de transição específicas; e
  - c. mudanças voluntárias na política contábil. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 40).

As mudanças nas estimativas contábeis precisarão de uma revisão, pois podem ocorrer mudanças em particularidades em que elas estão baseadas. Esta mudança na estimativa contábil pode ser um ajuste do valor contábil de um ativo ou passivo, estas mudanças não consideradas como correção de erros.

Referente à correção de erros que podem surgir em função de reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. Estes erros podem ser: materiais ou imateriais, que tenha sido cometido sem intenção em função de uma interpretação equivocada, pois a contabilidade não é isenta de erros. Na medida do possível, a entidade deve corrigir o erro material do exercício anterior nas primeiras demonstrações contábeis autorizados a emissão. A correção deverá ser excluída do lucro ou do prejuízo do período no qual foi descoberto o erro. A empresa deve divulgar estes erros conforme abaixo:

- a) a natureza do erro do período anterior;
- b) Para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor da correção para cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
- c) Na medida do possível, o valor da correção no início do período anterior mais antigo apresentado;

- d) Uma nota explicativa, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.
- e) As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações. (CPC\_PME, 2010, p. 53)

A seguir um exemplo retirado do Livro de Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos, referente a um erro de cálculo da despesa de depreciação, que acabou não considerado aquisição de uma nova máquina no início de 20X1, a diferença identificada foi de R\$ 20.000.

TABELA 12 - BALANÇO PATRIMONIAL COM ERRO

<b>Balanço Patrimonial</b>	<b>31-12-20X1</b>	<b>31-12-20X2</b>
<b>Ativo</b>		
Caixa	10.000	15.000
Estoques	20.000	125.000
Máquinas e equipamentos	500.000	500.000
Depreciação Acumulada	<u>-30.000</u>	<u>-80.000</u>
	<u>500.000</u>	<u>560.000</u>
<b>Passivo + PL</b>		
Fornecedores	5.000	51.000
Imposto de Renda a Pagar	16.000	12.000
Capital	455.000	455.000
Lucros Acumulados	<u>24.000</u>	<u>42.000</u>
	<u>500.000</u>	<u>560.000</u>
<b>Demonstração do Resultado</b>	<b>20X1</b>	<b>20X2</b>
Vendas Líquidas	150.000	400.000
(-) CMV	<u>-80.000</u>	<u>-320.000</u>
(=) Lucro Bruto	70.000	80.000
(-) Despesa de Depreciação	<u>30.000</u>	<u>50.000</u>
(=) Lucro Operacional	40.000	30.000
(-) Imposto de Renda (40%)	<u>-16.000</u>	<u>-12.000</u>
(=) Lucro Líquido	<u>24.000</u>	<u>18.000</u>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 473)

No período de 20X2 no momento da identificação do erro, a empresa fez as correções conforme o pronunciamento com o seguinte registro contábil, líquido dos tributos (40%, neste exemplo):

D - Lucros ou Prejuízos Acumulados (Ajuste de Exercícios Anteriores)	12.000
D - Crédito Fiscal	8.000
C - Depreciação Acumulada	20.000

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 473)

Em 20X2 foram pagos os R\$ 16.000, que estavam em Impostos de Renda a pagar em 31-12-20X1, antes do descobrimento do erro. Agora surge o crédito fiscal pela dedutibilidade da depreciação agora registrada. O CPC 23 exige que correção de um erro de períodos anteriores deverá ser corrigida retrospectivamente nas demonstrações contábeis publicadas. Após estas correções as demonstrações contábeis deverão ser apresentadas como segue:

TABELA 14 – BALANÇO PATRIMONIAL REELABORADO

<b>Balanço Patrimonial</b>	<b>31-12-20X1</b>	<b>31-12-20X2</b>
	<b>(Reelaborado)</b>	
<b>Ativo</b>		
Caixa	10.000	15.000
Estoques	20.000	125.000
Crédito Fiscal	<b>8.000</b>	
Máquinas e equipamentos	500.000	500.000
Depreciação Acumulada	<u>-50.000</u>	<u>-100.000</u>
	<u><b>488.000</b></u>	<u><b>540.000</b></u>
<b>Passivo + PL</b>		
Fornecedores	5.000	51.000
Imposto de Renda a Pagar	<b>16.000</b>	<b>4.000</b>
Capital	455.000	455.000
Lucros Acumulados	<u><b>12.000</b></u>	<u><b>30.000</b></u>
	<u><b>488.000</b></u>	<u><b>540.000</b></u>
<b>Demonstração do Resultado</b>	<b>20X1</b>	<b>20X2</b>
	<b>(Reelaborado)</b>	
Vendas Líquidas	150.000	400.000
(-) CMV	<u>-80.000</u>	<u>-320.000</u>
(=) Lucro Bruto	70.000	80.000
(-) Despesa de Depreciação	<u>-50.000</u>	<u>50.000</u>
(=) Lucro Operacional	20.000	30.000
(-) Imposto de Renda (40%)	<u>-8.000</u>	<u>-12.000</u>
(=) Lucro Líquido	<u><b>12.000</b></u>	<u><b>18.000</b></u>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 473)

### 3.8 INSTRUMENTOS FINANCEIROS BÁSICOS

O Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas permite que as entidades de PMEs, escolham as regras para o reconhecimento e mensuração de Instrumentos Financeiros, pode optar por: Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros ou seguir integralmente o Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. A escolha da entidade por optar em seguir entre um destes dois Pronunciamentos é uma escolha de política contábil. O Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração esta de acordo com a norma internacional IFRS 7 .

O IFRS 7 foi abordado por Fipecafi e Ernst & Young,

Essa norma tem como objetivo prover divulgações nas demonstrações financeiras que possibilitem aos usuários avaliar: (a) a significância dos instrumentos financeiros em relação a posição financeira e *performance* da entidade; e (b) a natureza a extensão dos riscos provenientes dos instrumentos financeiros para aos quais a entidade está exposta, e como a administração gerencia esses riscos. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 256).

A norma estabelece os seguintes tratamentos da venda/transferência de um ou mais ativos financeiros em relação à avaliação da entidade, referente aos riscos e os benefícios:

(1)	O vendedor retém substancialmente todos os riscos e os benefícios.	Continua-se a reconhecer o ativo transferido. Qualquer valor recebido é tratado como empréstimo recebido.
(2)	A entidade não transferiu substancialmente todos os riscos e os benefícios da propriedade do ativo transferido.	Há baixa do ativo transferido. O vendedor reconhece os resultados de ganho/perda com a transferência.
(3)	A entidade não transferiu substancialmente todos os riscos e os benefícios da propriedade do ativo transferido.	O vendedor mantém o controle
	O vendedor perdeu o controle	Continua-se a reconhecer o ativo transferido na medida que o envolvimento do vendedor com o ativo continua. O vendedor reconhece os ganhos/perdas para as partes que se qualificam para desreconhecimento.
		Há baixa do ativo transferido. O vendedor reconhece os resultados de ganho/perda com a transferência.

QUADRO 1 - OS RISCOS E OS BENEFÍCIOS DA PROPRIEDADE DO ATIVO FINANCEIRO

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010)

O Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, na opinião de alguns atores parece mais adequada para as PMEs, já que destaca algumas simplificações, como:

a) Algumas classificações para instrumentos financeiros foram excluídas: disponível para a venda, mantido até o vencimento e opção do valor justo (*fair value option*). Portanto, têm-se apenas duas opções ao invés de quatro. Os instrumentos financeiros que atenderem aos critérios especificados devem ser mensurados pelo custo ou custo amortizado. Todos os outros instrumentos financeiros devem ser mensurados pelo valor justo por meio do resultado.

b) Utilização de um princípio mais simples para o desreconhecimento de um instrumento financeiro. Assim, a abordagem do envolvimento contínuo e dos “*pass-through*” para o desreconhecimento de tais instrumentos não deve ser utilizada.

c) A contabilidade para operação de *hedge* (*hedge accounting*) foi simplificada de modo a atender às necessidades das empresas de pequeno e médio porte. Nesse sentido, o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas – foca especificamente nos tipos de *hege* mais comuns a esses tipos de entidade, são eles:

i. *hedge* de uma taxa de juros de um instrumento de dívida mensurado pelo custo amortizado;

ii. *hedge* de uma taxa de câmbio ou de uma taxa de juros em um compromisso firme ou em uma transação futura altamente provável;

iii. *hedge* do preço de uma *commodity* que a entidade mantenha ou de um compromisso firme ou de uma transação futura altamente provável de compra ou venda; e

iv. *hedge* do risco de uma taxa de câmbio em um investimento líquido em uma operação estrangeira.

Do mesmo modo, os critérios para avaliação da efetividade do *hedge* são menos rígidos no referido Pronunciamento Técnico, pois tal avaliação e a possível descontinuação do uso do *hedge accounting* deverão ser realizadas a partir do final do período contábil em questão e não necessariamente a partir do momento em que o *hedge* é considerado ineficiente conforme preconizado pelo Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

No que tange a contabilidade para as operações de *hedge*, o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas também difere do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração nos seguintes aspectos:

i. A contabilidade para operações de *hedge* (*hedge accounting*) não pode ser realizada por meio da utilização de instrumentos de dívida como instrumentos de *hedge*.

ii. A contabilidade para operações de *hedge* (*hedge accounting*) não é permitida como uma estratégia de *hedge* baseada em operações (*option-based hedging strategy*).

iii. A contabilidade para operações de *hedge* (*hedge accounting*) para portfólios não é permitida.

d) Também não há necessidade de separação dos derivativos embutidos. Contudo, os contratos não financeiros que incluem derivativos embutidos, com características diferentes dos contratos *host*, são contabilizados inteiramente pelo valor justo. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p 150 - 151).

### 3.9 ESTOQUES

Os estoques podem ser bens tangíveis ou intangíveis, estão diretamente ligados as principais áreas de operação das companhias é explorado no Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques, que esta de acordo com o IAS 2. Os estoques são ativos destinados a venda no decurso do processo normal da entidade; no processo de produção para a venda ou forma de materiais a serem consumidos no processo de produção ou prestação de serviços.

A entidade avalia seus estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado, diminuído dos custos para completar a produção e despesas de vendas.

Conforme FIPECAFI E ERNST & YOUNG,

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor, a IAS 2 estipula que “o custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques a sua condição e localização atuais”.

Os custos de aquisição dos estoques compreendem o preço de compra, impostos de importação e outros impostos (que não sejam os posteriormente) recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços.

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados às unidades de produção, tais como mão-de-obra direta e a alocação sistemática de gastos gerais de fabricação e a alocação sistemática de gastos gerais de fabricação fixos e variáveis que sejam incorridos na transformação de matérias em produtos acabados. A norma define que os gastos gerais da fabricação fixos “são custos indiretos de produção que permanecem relativamente constantes independente do volume de produção, tais como depreciação e manutenção de edifícios e de equipamento de fábrica e os custos de gestão e administração da fábrica”. Sendo definidos como gastos gerais da fabricação variáveis, aqueles que “representam os custos indiretos de produção que variam diretamente, ou quase diretamente, em função do volume de produção, tais como materiais e mão-de-obra indiretos”. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 61 - 62).

Os métodos de mensuração de estoque utilizados como fórmulas de custeio são: custo médio ou media ponderada móvel, “primeiro a entrar, primeiro a sair” – PEPS (*first-in, first-out* - FIFO) e “último a entrar, primeiro a sair” – UEPS (*last-in, last-out* - LIFO), este último método não é permitido pelas normas internacionais da contabilidade e pela Legislação do Brasil.

A seguir modelos os métodos de mensuração de estoque PEPS e o Media Ponderada Móvel.

TABELA 15 – MÉTODO DE MENSURAÇÃO PEPS OU FIFO

## PEPS ou FIFO

Data	Entrada			Saída			Saldo		
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
XX/XX							20	20	400
XX/XX	20	30	600				20	20	400
							20	30	600
							40		1.000
XX/XX				10	20	200	10	20	200
							20	30	600
							30		800
XX/XX				10	20	200	10	30	300
				10	30	300			
				20		500			
XX/XX	30	35	1.050				10	30	300
							30	35	1.050
							40		1.350
XX/XX				10	30	300	30	35	1.050
SOMA	50		1.650	40		1.000	30	35	1.050

FONTE: IUDICIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 79)

TABELA 16 – MÉTODO DE MENSURAÇÃO MÉDIA PONDERADA MÓVEL

## MÉDIA PONDERADA MÓVEL

Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
XX/XX							20	20	400
XX/XX	20	30	600				40	25	1.000
XX/XX				10	25	250	30	25	750
XX/XX				20	25	500	10	25	250
XX/XX	30	35	1.050				40	32,50	1.300
XX/XX				10	32,50	325	30	32,50	975
SOMA	50		1.650	40		1.075	30	32,50	975

FONTE: IUDICIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 80)

Há custos que não podem ser alocados no preço do produto ou serviço e por isto devem ser excluídos e lançados como despesa no período exemplos: custo com estocagem de produtos acabados, despesas com vendas e custos de produtos ou

mão-de-obra desperdiçados. Referente a custo de estoques de prestador de serviços, na medida em que tenham estoque de serviços sendo executado é avaliado pelo custo de mão-de-obra e outros de pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo pessoal de supervisão e custos indiretos atribuíveis. Despesas com vendas e administrativas não são alocadas no custo do serviço e sim reconhecimento como despesas.

### 3.10 INVESTIMENTO EM CONTROLADA E EM COLIGADA

Investimento de caráter permanente são classificados a parte no balanço patrimonial como INVESTIMENTOS, constituída na Lei nº 6.404/76, alterada pela Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, introduziu critérios contábeis de avaliação de investimentos.

Conforme IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS investimentos devem ser contabilizados de acordo com a essência do relacionamento entre investido e investida:

**Pouca ou nenhuma influência sobre a investida:** Nesse caso, não existe relação específica entre as empresas ou o principal benefício que se espera do ativo e sua valorização, tratando-se de um ativo financeiro e, como tal, deve ser reconhecido e mensurado de acordo com o CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, cuja avaliação será pelo valor justo (ou ao custo quando da impossibilidade de uma mensuração confiável a valor justo).

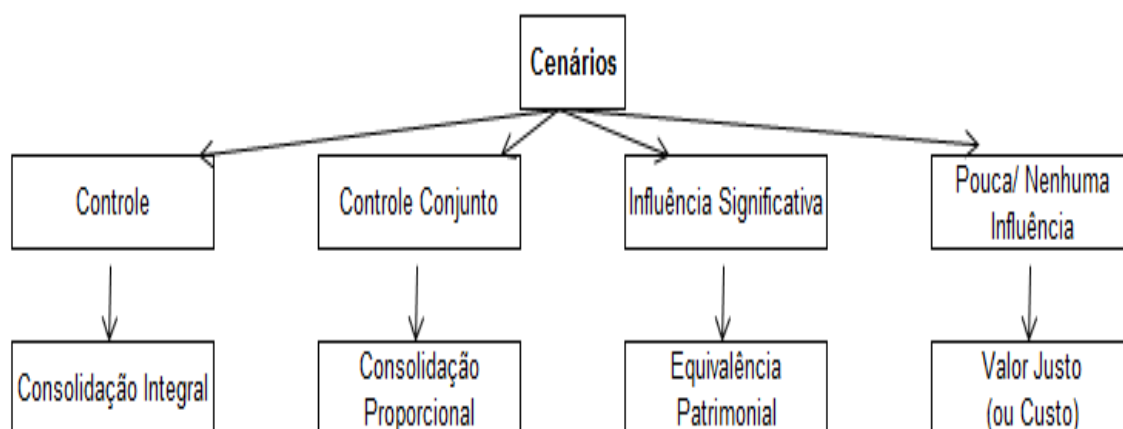
[..]. **Influência significativa sobre a investida:** Trata-se de uma coligada do investidor e essa participação deve ser reconhecida e mensuração de acordo com o CPC 18 – Investimentos em Coligadas, cuja avaliação será pela aplicação do método de equivalência patrimonial. Logo, coligada é a situação de uma investida em que se detém influencia significativa, mas sem que chegue a ter controle.

**Controle conjunto sobre a investida:** Trata-se de um empreendimento conjunto ( *joint-venture*) do investidor e essa participação deve ser reconhecida e mensurada de acordo com CPC 19 – Participações em Empreendimentos Conjuntos, cuja avaliação será pela consolidação proporcional. Nos balanços individuais a avaliação é pela equivalência patrimonial. [...] Controladas em conjunto (*joint-venture*) é quando duas ou mais investidoras detêm, em conjunto, controle dessa entidade, sem que nenhum dos investidores consiga esse controle individualmente.

**Controle sobre a investida:** Trata-se de uma controlada do investidor e essa participação, quando da obtenção do controle, deve ser reconhecida e mensurada de acordo com o CPC 15 – Combinações de Negócios e, subseqüentemente, de acordo com o CPC 36 – Demonstrações Contábeis Consolidadas cuja avaliação será pela consolidação. Nos balanços individuais a avaliação é pelo método de equivalência patrimonial [...] Controlada é quando uma controladora possui condição de “mandar” na outra empresa. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p 169 - 170).



Abaixo um exemplo de investimentos que devem ser contabilizados de acordo com a essência do relacionamento entre investidor e investida:



FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 169)

FIGURA 1 – CENÁRIOS DE INVESTIMENTOS

E enfatizam referentes a Coligadas:

**Coligadas:** A Lei das Sociedades por Ações define coligada como “as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa” (art. 243, § 1º) e considera que existe tal influência quando a “investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la” (art. 243, § 4º). A Lei dispõe ainda que a influência significativa é presumida “quanto a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la”. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 172).

O investidor deve contabilizar seus investimentos em entidade controlada, usando as seguintes opções:

a) **Método de Custo:** [...], os investimentos são avaliados pelo custo e deduzidos das perdas estimadas, quando necessário. Em resumo, esse método baseia-se no fato de que a investidora registra somente as operações ou transações baseadas em *atos formais*, pois de fato, os dividendos são registrados como receita no momento em que são *declarados e distribuídos*, ou reconhecidos pela empresa investida.

Dessa forma, no método de custo não importa quando ou quanto foi gerado de lucro ou reserva, mas sim as datas e atos formais de sua distribuição. Com isso, deixa-se de reconhecer, na empresa investidora, os lucros e reservas gerados e não distribuídos pela coligada.

b) **Método da Equivalência Patrimonial:** O conceito básico do método da equivalência patrimonial é fundamentado no fato de que os resultados e quaisquer outras variações patrimoniais da investida sejam reconhecidos (contabilizados) na investidora no momento de sua geração na investida, independentemente de serem ou não distribuídos por esta. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 170).

Método de Equivalência Patrimonial deve ser utilizada, quando um grupo empresarial composto por diversas controladas que detenham participações pequenas (menores de 10% do capital votante) independente se estas participações tem influência significativa ou não.

O Pronunciamento Técnico CPC – PME estabeleceu algumas regras para Equivalência Patrimonial para Pequenas e Médias Empresas conforme abaixo:

*Distribuição e outros ajustes ao valor contábil.* Distribuições recebidas da entidade coligada reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil também podem ser necessários como consequência de mudanças no patrimônio líquido da entidade coligada decorrentes de itens de outros resultados abrangentes.

*Direitos potenciais de votação.* Embora os direitos potenciais de votação sejam considerados ao decidir se existe influência significativa, o investidor avalia sua participação no resultado da entidade coligada e sua participação nas mudanças no patrimônio líquido da entidade coligada com base na participação atual. As avaliações não devem refletir o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais.

*Ágio por expectativa de rentabilidade futura implícito e ajustes do valor justo.* Na aquisição de investimento em entidade coligada, o investidor deve contabilizar qualquer diferença (tanto positiva como negativa) entre o custo de aquisição e a sua participação nos valores justos dos ativos líquidos identificáveis da entidade coligada, [...] O investidor deve ajustar sua participação no resultado da entidade coligada após a aquisição, para contabilizar a depreciação ou amortização adicional dos ativos depreciáveis ou amortizáveis (incluindo ágio), com base no excesso de seus valores justos sobre seus valores contábeis à época em que o investimento foi adquirido.

*Redução ao valor recuperável.* Se existe indicação de que um investimento em uma coligada pode ser reduzido ao seu valor recuperável, o investidor testa todo o valor contábil do investimento para redução ao valor recuperável. Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) incluído como parte do valor contábil do investimento na coligada não é testado separadamente para redução ao valor recuperável, mas sim como parte do teste de redução ao valor recuperável do investimento como um todo.

*Transação do investidor com coligadas.* Se o investimento na coligada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina lucros e prejuízos não realizados, resultantes de transações da coligada para o investidor e deste para a coligada, na medida da participação do investidor na coligada. Prejuízos não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução ao valor recuperável do ativo transferido.

*Data das demonstrações contábeis da entidade coligada.* Ao aplicar o método da equivalência patrimonial, o investidor deve utilizar as demonstrações contábeis da coligada a partir da mesma data que as demonstrações contábeis do investidor, a menos que seja impraticável fazê-lo.

Se *isso* for inviável, o investidor deve utilizar as mais recentes demonstrações contábeis disponíveis da entidade associada, com os ajustes efetuados para os efeitos de quaisquer transações ou acontecimentos significativos ocorridos entre os finais dos períodos contábeis, obedecido o limite máximo de 60 dias.

*Práticas contábeis da coligada.* Se a coligada usa práticas contábeis que diferem daquelas do investidor, o investidor deve ajustar as demonstrações contábeis da coligada para refletir as práticas contábeis do investidor para efeitos da aplicação do método da equivalência patrimonial, a menos que

seja impraticável fazê-lo.

*Perdas que excedam o valor contábil do investimento.* Se a participação de um investidor nas perdas de coligada for igual ou exceder o valor contábil de seu investimento na coligada, o investidor deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em perdas adicionais. Após a participação do investidor ser reduzida a zero, o investidor deve reconhecer as perdas adicionais como provisão [...] na medida em que o investidor tenha incorrido em obrigações legais ou não formalizadas (construtivas) ou tenha efetuado pagamentos em nome da coligada. Se a coligada subsequentemente reporta lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua participação daqueles lucros apenas depois que sua participação dos lucros for igual à participação das perdas não reconhecidas.

*Descontinuidade do método de equivalência patrimonial.* O investidor deve deixar de utilizar o método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixe de ter a influência significativa:

(a) se a coligada se tornar uma controlada ou um empreendimento controlado em conjunto, o investidor deve remensurar sua participação societária ao valor justo anteriormente detida e reconhecer o ganho ou a perda resultante, se houver, no resultado;

(b) se o investidor deixa de ter influência significativa sobre uma coligada como resultado de uma baixa total ou parcial, ele deve desreconhecer aquela entidade coligada e reconhecer, no resultado, a diferença entre, por um lado, a soma dos proventos recebidos mais o valor justo de qualquer participação residual e, do outro, o valor contábil do investimento na coligada na data em que deixa de ter a influência significativa. Posteriormente, o investidor deve contabilizar qualquer participação residual [...]

(c) se o investidor deixa de ter influência significativa por razões outras que não seja a alienação parcial de seu investimento, o investidor deve considerar o valor contábil do investimento nessa data como a nova base de custo e deve contabilizar o investimento [...]

*Transação do investidor com controladas ou entre controladas.* Se o investimento em controlada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial, o investidor elimina todos os resultados não realizados resultantes de transações da controlada para o investidor e deste para a controlada, bem como entre controladas. Prejuízos não realizados em tais transações podem fornecer evidência da necessidade de redução ao valor recuperável do ativo transferido. O resultado não realizado é integralmente diminuído do resultado da equivalência patrimonial sobre a controlada quando esse resultado não realizado estiver no patrimônio líquido da controlada. Na transação da controladora para controlada, todo o resultado é diferido na controladora para realização quando da venda do ativo para terceiros. (CPC\_PME, 2010, p. 84-87)

Abaixo segue um exemplo retirado do livro de Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos, referente à equivalência patrimonial no qual a empresa A que é a investidora investe nas empresas B, C, D e E, cálculo é feito com base no Lucro Líquido Ajustado aplicando as percentagens de participação no capital das empresas investidas. Assim temos:

TABELA 17 – MÉTODO EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

	Lucro Líquido Apurado	% da Participação no Capital	Equivalência Patrimonial	Valor Contábil Inicial	Valor Contábil Final
Empresa B	958.773	15%	143.816	250.000	393.816
Empresa C	1.402.928	25%	350.732	820.000	1.170.732
Empresa D	-172.150	40%	-68.860	640.000	571.140
Empresa E	138.698	90%	<u>124.828</u>	<u>380.000</u>	<u>504.828</u>
Total			<u>550.516</u>	<u>2.090.000</u>	<u>2.640.516</u>

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 174)

### 3.11 INVESTIMENTO EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (*Joint Venture*).

Aplicada no Pronunciamento Técnico CPC 19, baseada na norma internacional IAS 31 – Interests in *joint ventures* que é definido controle conjunto compartilhado contratualmente acordado para controle de atividade econômica. As *join ventures* costumam ser empresas de investimento alto, precisa-se, investir muito para conseguir ter retorno. No Brasil estes tipos de empresas são principalmente dos segmentos de energia elétrica, óleo, gás e imobiliário, o que as tornam serem suscetíveis a sofrer algum impacto. Um exemplo de *joint venture* no Brasil, é a empresa do ramo financeiro, o Banco do Brasil, que consolida hoje metade dos ativos do Banco Votorantim no seu balanço. As empresas de previdência Brasilprev e a capitalização Brasilcap também são classificadas como *joint ventures*. Este tipo de investimento é difícil de encontrar em empresas de Pequeno e Médio Porte, precisa-se investir muito e também é considerado um investimento de risco.

#### FIPECAFI E ERNST & YOUNG destacam:

Conforme a IAS 32, *join venture* é definido como um acordo contratual pelo qual duas ou mais partes empreendem uma atividade econômica sujeita ao controle comum (partilha de controle de uma atividade econômica estabelecida em contrato). Situação em que se aplica a consolidação proporcional, ou seja, quando dois mais investidores se unem para realizar um empreendimento conjunto (*joint venture*) e nenhum deles exerce individualmente o controle. Essas definições são similares às utilizadas nas normas brasileiras.

De acordo com a IAS 31, um empreendedor (*venturer*) deve contabilizar seus investimentos considerando o tipo de *joint venture*, a saber: (a) operações controladas em conjunto; (b) ativos controlados em conjunto; e (c) entidades controladas em conjunto. No Brasil, os dois primeiros tipos de *join venture* são tratados como operações de consórcio e o último caso, tanto na regra internacional quanto na brasileira, tende der o mais comum. Adicionalmente, as duas primeiras modalidades mencionadas não

interferem no processo de consolidação, uma vez que a contabilização das operações e dos ativos e passivos controlados em conjunto consta nas demonstrações individuais dos empreendedores (*venturers*). (FIECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 242 - 243).

A entidade que tem controle compartilhado em conjunto deve reconhecer em suas demonstrações contábeis:

- a) sua participação nos ativos controlados em conjunto, classificados de acordo com a natureza dos ativos;
- b) quaisquer passivos em que tenha incorrido;
- c) sua participação em quaisquer passivos incorridos em conjunto com os outros empreendedores em relação ao empreendimento controlado em conjunto;
- d) quaisquer receitas pela venda ou utilização da sua participação na produção do empreendimento controlado em conjunto, juntamente com sua participação em quaisquer despesas incorridas pelo empreendimento controlado em conjunto; e
- e) quaisquer despesas que tenha incorrido com relação à sua participação no empreendimento controlado em conjunto. (CPC\_PME, 2010, p. 89).

No começo de maio de 2011 o IASB (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade) emitiu uma nova norma referente à consolidação proporcional chamada linha a linha de *joint ventures* não será permitida no padrão contábil internacional. Na regra que esta vigente hoje, o IASB permite que as empresas registrem a participação em empreendimentos controlados em conjunto tanto por consolidação proporcional como para equivalência patrimonial. Na consolidação proporcional a companhia pode registrar no seu balanço consolidado 50% da receita, custos, despesas, ativos e passivos da investida, já pelo método de equivalência patrimonial, a participação na investida é destacada em uma única linha, a do patrimônio líquido. O CPC vetou a possibilidade de se fazer equivalência patrimonial de *joint venture* tornando obrigatória somente a consolidação. No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábil não se pronunciou referente à nova norma de contabilidade internacional chamada de IFRS 11 que tornará obrigatória em 2013, embora a adoção antecipada seja permitida a nova regra para as *joint ventures*.

### 3.12 PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

Propriedade para investimento é a propriedade, mantida pela entidade ou pelo arrendatário em arrendamento mercantil financeiro para obtenção de renda

como aluguel ou para valorização do capital. Não pode ser utilizado na produção ou fornecimento de bens ou serviços e venda de curso normal dos negócios.

MOURAD E PARASKEVOPOULOS descrevem,

Segundo o IAS 40, os ativos de investimento imobiliários abrangem os ativos nos quais a entidade possui o objeto de auferir renda ou para apreciação de capital, não sendo considerados os ativos para uso próprio pela entidade no curso normal de seus negócios, tal como um imóvel fabril ou um imóvel onde a entidade possui sua sede administrativa.

Os ativos imobiliários de investimentos são inicialmente contabilizados ao custo de aquisição e todos os custos de transação que foram diretamente relacionados (incrementais) com a compra do imóvel. Esses custos de transação incluem taxas, honorários profissionais, impostos de transferência de imóveis e outros custos incrementais.

Na prática, uma entidade que aplica IFRS pela primeira vez pode utilizar o modelo de valor justo ou o modelo do custo depreciado para todas as propriedades de investimento. Quando aplicado o método do valor justo, o ganho ou perda decorrente de uma variação do valor justo são reconhecidos imediatamente no resultado, e o valor contábil não é depreciado. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.108 - 109).

### 3.13 ATIVO IMOBILIZADO

Aprovado pela Deliberação CVM nº 583/09, tornando se obrigatória pela Resolução CFC nº 1.177/09, e abordado no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. O Imobilizado é definido como um ativo tangível que pode ser mantido para uso da produção ou fornecimento de mercadoria ou serviços, aluguel e se espera utilizar por mais de um ano. A entidade só deve reconhecer um ativo no item Ativo Imobilizado se: for provável que futuros benefícios econômicos associados do item irão fluir em favor da entidade e o custo do item pode ser mensurando. Os itens que são considerados como Ativo Imobilizado: terrenos, máquinas, obras civis, móveis, veículos, etc. Alguns ativos podem requerer substituição de peças, e para isto se espera que a parte substituída acrescente benefícios futuros a entidade. Terrenos e edifícios devem ser contabilizados separadamente, mesmo que sejam adquiridos em conjuntos.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Medias empresas ressalta que o custo do item do Ativo Imobilizado compreende todos os seguintes custos:

- a. seu preço de compra, incluindo taxas legais e de corretagem, tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b. quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira

pretendida pela administração. Esses custos podem incluir os custos de elaboração do local, frete e manuseio inicial, montagem e instalação e teste de funcionalidade;

c. a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado, a obrigação que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de ter utilizado o item durante determinado período para finalidades que não a produção de estoques durante esse período. (CPC\_PME, 2010, p 97).

Existe alguns custos que não podem ser lançados como item do Ativo Imobilizado e sim serem contabilizados como despesas quando incorridos são: i) custos de abertura de nova instalação; ii) custos de introdução de novo produto ou serviço (incluindo os custos de propaganda e atividades promocionais); iii) custos de administração dos negócios em novo local; iv) custos administrativos e outros custos indiretos; e v) custos de empréstimos.

### 3.13.1 Depreciação

Os elementos que compõem o Ativo Imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica exceto terrenos. A entidade deve alocar o custo de diminuição do valor de elementos em base sistemática ao longo de sua vida útil.

IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS, visam que:

“A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

- a. depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgastes ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b. amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c. exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.249).

Para determinação da vida útil do bem, a entidade deve levar em consideração os seguintes fatores:

- a. uso esperado do ativo. O uso é avaliado com base na capacidade esperada do ativo ou na produção física;
- b. desgaste e quebra física esperada, que depende de fatores operacionais, como, por exemplo, o número de turnos para os quais o ativo é utilizado, programas de reparo e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;
- c. obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço resultante do ativo;

d. limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos arrendamentos mercantis relacionados. (CPC\_PME, 2010,p. 99).

A seguir um exemplo hipotético de depreciação:

TABELA 18 - DEPRECIAÇÃO

Custo do bem :	\$ 6.000,00
Vida útil estimada:	5 anos (60 meses)
Não Há valor residual estimado	
Depreciação :	=100/mês

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 251)

TABELA 19 - REGISTRO CONTÁBIL DA DEPRECIAÇÃO

	Débito	Crédito
Despesas de depreciação ( ou Custos de Produção)	X	
a Depreciação Acumulada		X

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 252)

A entidade só pode realizar a baixa de um ativo imobilizado quando ocorrer sua alienação ou quando não existir perspectiva de benefícios futuros pelo seu uso. Ela deve reconhecer no resultado o ganho ou perda na baixa do item do ativo imobilizado, este valor deve ser a diferença entre o valor líquido, caso se houver, e o valor contábil do item.

### 3.14 ATIVO INTANGÍVEL EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (*Goodwill*)

Promovidas pela Lei nº 11.638/07 e nº 11.941/09, uma nova estrutura do balanço patrimonial passou a ser adotada, foi criado o grupo “Ativo Intangível”, que são classificados de acordo com Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010, p. 263),” Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

FIPECAFI E ERNST & YOUNG destacam:

A IAS 38 define ativo intangível como um ativo não monetário identificável e sem substância física. A definição de ativo pela norma é a mesma da



estrutura conceitual, uma vez que um ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual são esperados benefícios futuros para a entidade. (FIECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 325).

O Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas tem exceções sobre aplicabilidade do Ativo Intangível para as PMEs, todos os ativos intangíveis devem ter vida indefinida, caso não exista um limite previsível para o período o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa futuros positivos. Caso a entidade de pequeno e médio porte seja incapaz de fazer uma estimativa da vida útil de um ativo intangível deve utilizar o prazo de dez anos.

*Goodwill* é evidenciado por FIECAFI E ERNST & YOUNG :

[...] A IFRS 3 define *goodwill* como os “ benefícios econômicos futuros decorrentes de ativos que não poderão ser identificados individualmente e reconhecidos separadamente”. Por exemplo, benefícios econômicos futuros poderão resultar de sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualifiquem para reconhecimento nas demonstrações financeiras, mas que o adquirente se dispôs a adquirir numa combinação de negócios.

Nos termos da IAS 38, o ativo intangível atende o critério de identificação quando:

- i. for separável da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou permutado, tanto individualmente como em conjunto como um contrato, ativo ou passivo relacionado, ou
- ii. resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, independentemente de os direitos poderem ser transferidos ou separados da entidade ou de outros direitos e obrigações. (FIECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 325).

Segundo NIYAMA (2005, p 65), “Um ativo intangível pode ser claramente identificado do goodwill se o ativo é separável. Um ativo é separável se a entidade puder alugar vender, trocar ou distribuir os benefícios econômicos futuros atribuíveis para o ativo, sempre prejuízo.” A entidade deve contabilizar o ativo intangível inicialmente pelo custo, caso seja gerado internamente deve levar em consideração todos os gastos de pesquisa e desenvolvimento, despesa incorridos para mensurar o custo. A entidade não deve reconhecer como ativo intangível e sim como despesa: marcas geradas internamente, gastos com atividades iniciais, treinamento, publicidade e propaganda, ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente .

A entidade deve amortizar um ativo intangível utilizando a base sistemática ao longo da sua vida útil. O valor da amortização deve ser reconhecido como despesa e deve se iniciar quando o ativo intangível tiver disponível para utilização. A

entidade pode baixar o ativo intangível quando: por ocasião de sua alienação ou quando não existir expectativa de benefícios futuros.

### 3.15 COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (*Goodwill*)

Apresentada pelo Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios de acordo com a norma internacional de contabilidade a IFR3 - *Business Combinations*, que descreve combinação de negócios sendo uma transação ou qualquer evento em quem um adquirente obtém controle de um ou mais negócios.

De acordo com, MOURAD E PARASKEVOPOULOS,

Todas as operações de combinações de negócios são tratadas como aquisição e, portanto, o único método contábil permitido é o de compra. Os ativos, os passivos e os passivos contingentes da sociedade adquirida são mensurados a valor justo. O ágio é reconhecido como a diferença entre a remuneração paga e a porcentagem do valor justo da entidade adquirida. As pesquisas e os desenvolvimentos em andamento são geralmente capitalizados.

Os passivos decorrentes de atividades de reestruturação são reconhecidos unicamente quando a entidade adquirida tem um passivo existente na data da aquisição. Não podem ser reconhecidos passivos por prejuízos futuros ou outros custos com expectativa de serem incorridos em resultado da combinação de entidades. Considerações contingentes são incluídas no custo da combinação da data de aquisição se o ajuste provável e puder ser mensurado com confiança. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p. 122).

Conforme o IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS,

A obtenção do controle de um ou mais negócios pode ocorrer por diferentes meios, tais como a aquisição de um conjunto de ativos líquidos de outra empresa que constituem um negócio, aquisição de ações em quantidade suficiente para obtenção do controle de outra sociedade, cisão para transferência de parte de um patrimônio para terceiros etc. O negócio de aquisição de ativos ou participação numa entidade é que é a combinação de negócios, e não o processo jurídico de incorporação, fusão ou cisão. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.405).

O Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, determina que todas as combinações de negócios devem ser contabilizadas por meio da aplicação do método de aquisição (compra) que envolve: identificar o adquirente e determinar a data de aquisição; reconhecer e medir os ativos adquiridos, os passivos assumidos e a participação não controladora na adquirida e reconhecer e medir *goodwill* ou um ganho por compra com barganha. O adquirente aquele que tem obtenção dos negócios deve reconhecer o custo com combinação de negócios como a soma: dos valores justos na data de troca, dos

ativos fornecidos, passivos incorridos ou assumidos, e títulos patrimoniais emitidos pelo adquirente em troca do controle da adquirida e também quaisquer custos atribuíveis a combinação de negócios.

### 3.15.1 Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas determina:

**A entidade adquirente deve, na data de aquisição:**

- a) reconhecer o ágio adquirido por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em combinação de negócios como ativo; e
- b) mensurar inicialmente esse ágio por expectativa de rentabilidade futura pelo seu custo, sendo esse o excesso do custo da combinação de negócios sobre a participação da entidade adquirente no valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis reconhecidos [...] (CPC\_PME, 2010, p. 112)

FIPECAFI E ERNST & YOUNG, complementam que o *goodwill* em uma combinação de negócios:

O *goodwill* apurado em uma combinação de negócios representa, em essência, uma antecipação aos potenciais benefícios econômicos de ativos que não puderam ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos. Em termos mais pragmáticos, ele será sempre uma diferença. Assim, o adquirente deve reconhecer o *goodwill* pelo excesso de valor (a) sobre (b), como mensurado na data de aquisição:

- a) a soma do (i) montante transferido para obtenção do controle (ii) o valor da participação dos não controladores, mensurados conforme determina a IFRS 3 e com (iii) o valor justo de alguma participação do adquirente na adquirida que já existia antes da combinação;
- b) o montante dos ativos adquiridos, líquido dos passivos assumidos, que foram identificados na combinação e mensurados em conformidade com a IFRS 3. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 203 - 204).

Para as grandes empresas que fazem fusão ou compram outra, há apuração de um ágio, no primeiro instante ele não é amortizado, mas todos os anos ele deve ser verificado para avaliar se perdeu consistência e for reconhecido no balanço, já para as pequenas e médias empresas o ágio de uma combinação de negócio devem ser amortizar obrigatoriamente.

O Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas estabelece que:

A entidade adquirente deve divulgar a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

- a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios;
- b) perdas por redução ao valor recuperável;
- c) alienações de negócios anteriormente adquiridos;
- d) outras mudanças.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os períodos anteriores.(CPC\_PME, 2010, p. 113)

### 3.16 OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL (Leasing)

Abordado no CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil semelhante a norma internacional de contabilidade IAS 17 – *Financial Accounting Standard*.

MOURAD E PARASKEVOPOULOS definem arrendamento mercantil:

#### **Leasing Financeiro**

**Perspectiva do arrendador.** Os aluguéis a serem pagos pelo arrendatário são reconhecidas como um ativo, representando o valor do investimento líquido no *leasing*. As receitas de aluguéis são reconhecidas de forma a proporcionar uma taxa de retorno constante para o arrendador.

**Perspectiva do arrendatário.** O valor presente dos aluguéis mínimos contratuais é registrado como um ativo e uma obrigação da entidade. O ativo é depreciado pelo prazo do contrato. As despesas de aluguéis são reconhecidos pelo método da taxa efetiva de juros e a obrigação é reduzida pelos pagamentos dos aluguéis periódicos ao arrendador.

#### **Leasing Operacional**

**Perspectivas do arrendador.** O ativo é reconhecido no imobilizado da entidade e é depreciado ao longo de sua vida útil [...]. A receita de aluguel é reconhecida linearmente e durante o prazo do contrato, e os incentivos de aluguel (*lease incentives*) são apropriados linearmente durante o prazo do contrato.

**Perspectiva do arrendatário.** As despesas de aluguéis são contabilizadas linearmente e durante o prazo do contrato de *leasing*. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p. 53-54).

O arrendamento mercantil financeiro existe a transferência substancial dos riscos e benefícios para o arrendatário. No caso das pequenas e médias empresas o *leasing* deve ser tratado como compra de um bem, as parcelas não devem ser mais lançadas como despesa de aluguel e a parte referente a juros deve ser lançada como despesa de juros. O Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade Para Pequenas e Médias Empresas evidencia algumas situações que individualmente ou em conjunto levariam a classificação de um arrendamento como financeiro, são elas:

- a. o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;
- b. o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- c. o prazo do arrendamento mercantil cobre a maior parte da vida econômica do ativo, mesmo que a propriedade não seja transferida;

- d. no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
  - e. os ativos arrendados são de natureza especializada tal que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.
- Indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que um arrendamento mercantil seja classificado como arrendamento mercantil financeiro são:
- a. se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador associadas com o cancelamento são suportadas pelo arrendatário;
  - b. os ganhos ou as perdas da flutuação no valor residual do ativo arrendado são atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento do aluguel que equalize a maior parte do valor da venda no fim do arrendamento mercantil); e
  - c. o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores aos de mercado. (CPC\_PME, 2010, p 115)

A seguir exemplo de arrendamento mercantil *leasing* financeiro e operacional:

#### **Aluguel de automóvel**

A entidade A aluga um automóvel para a diretoria. O prazo do aluguel é de 24 meses com opção de compra de veículo no final do contrato de aluguel pelo seu valor residual, considerando um valor de 1% do valor do preço de mercado do automóvel. A vida útil do veículo é de 30 anos. Segundo o IAS 17, como existe opção de compra do veículo ao longo do contrato e este prevê um prazo substancialmente equivalente á vida útil do ativo, a entidade A deve tratar esse aluguel como um *leasing* financeiro.

#### **Aluguel de imóvel de terceiros**

A entidade C aluga uma de suas propriedades a terceiros durante o prazo de dez meses, em que o *leasing* não é qualificado como um *leasing* financeiro. Nesse caso, a Entidade C aplica o IAS 40 para avaliação do ativo alugado (geração de renda de aluguel e imóvel de investimento) e classifica o contrato como um *leasing* operacional.

FIGURA 2 - MODELO DE LEASING

FONTE: MOURAD e PARASKEVOPOULOS (2010, p. 54)

O arrendatário deve reconhecer os pagamentos do arrendamento mercantil como despesa em base linear a não ser que:

- a. outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário, mesmo que os pagamentos não sejam realizados nessa base; ou
- b. os pagamentos ao arrendador sejam estruturados de modo a aumentar em linha com a inflação geral esperada (baseada em índices ou estatísticas publicadas) para compensar os aumentos de custos inflacionários esperados do arrendador. Se os pagamentos ao arrendador variarem em razão de fatores distintos da inflação geral, então a condição (b) não é atendida. (CPC\_PME, 2010, p 118).

### 3.17 PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

Abordado pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes, similar a norma internacional da contabilidade IAS 37.

De acordo com, MOURAD E PARASKEVOPOULOS,

Segundo o IAS 37, somente é constituída uma provisão quando houver uma obrigação presente como resultado de acontecimentos passados e quando for mais provável (a probabilidade de ocorrência é maior que a de não ocorrência) que a transferência de benefícios econômicos será paga. Em linhas gerais, somente deverá ser contabilizada uma provisão quando o valor da obrigação puder ser avaliado com confiabilidade. As obrigações presentes podem ser originadas de uma obrigação legal, contratual ou uma obrigação construtiva quando a entidade criar uma expectativa válida em terceiros quanto à obrigação. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.47).

A entidade deve reconhecer uma provisão quando:

- a) “a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de um evento passado;
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.” (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 335).

A entidade deve reconhecer a provisão como passivo seu balanço patrimonial e o valor da provisão como despesa. Ela deve debitar contra provisão aqueles gastos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.

O tratamento contábil seguirá o seguinte esquema, com base no Apêndice A do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingente:

Probabilidade de ocorrência da entrada de recursos	Tratamento Contábil
Praticamente certa	O ativo não é contingente, um ativo é reconhecido.
Provável, mas não praticamente certa	Nenhum ativo é reconhecido, mas existe divulgação em notas
Não é provável	Nenhum ativo é reconhecido, não divulga em notas explicativas.

QUADRO 2 - PROVISÃO E PASSIVO E ATIVO CONTINGENTES

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 337)

Probabilidade de ocorrência do desembolso		Tratamento Contabil
Obrigação presente	- mensurável por meio de estimativa confiável	Uma provisão é reconhecida e é divulgado em notas explicativas
	- não mensurável por inexistência de estimativa confiável	Divulgação em notas explicativas
Provável *		
Possível (mais provável que não tenha saída de recursos do que sim)		Divulgação em notas explicativas
Remota		Não divulga em notas explicativas

QUADRO 3 - PROBABILIDADE DE OCORRÊNCIA DO DESEMBOLSO

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 337)

O passivo contingente e o ativo contingente, segundo o IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS caracteriza-se:

O passivo contingente caracteriza-se por uma saída de recursos possível, mas não provável (mais provável que não do que sim). A entidade não reconhece um passivo contingente, sendo necessária apenas a sua divulgação em notas e explicativas. Entretanto, quando a possibilidade de saída de recursos for remota, a divulgação não é necessária.

A diferença de provisão e passivo contingente fica bem clara no caso de responsabilidade conjunta e solidária, onde a parte da obrigação onde se espera a liquidação por outras partes é tratada como passivo contingente, sendo reconhecida a provisão apenas para a parte que cabe à entidade liquidar, a não ser que haja evidência de que outra parte não responderá por uma parcela.

Os passivos contingentes devem ser avaliados periodicamente, pois uma saída recursos pode tornar-se “inesperadamente” provável, com necessidade, nesse caso, do reconhecimento de uma provisão nos demonstrativos do período em que ocorreu a mudança na estimativa, logicamente considerando as demais condições para seu reconhecimento.

[...] Os ativos contingente, surgem da possibilidade de entrada de benefícios econômicos para entidade de eventos não esperados ou não planejados. Esses ativos não são reconhecidos nas demonstrações contábeis até que a realização de ganho seja praticamente certa, o que deixa de caracterizá-lo como contingente.

Enquanto caracterizado como ativo contingente, deve divulgar em notas explicativas quando for provável a entrada de benefícios econômicos futuros. Diante disso, a avaliação periódica do ativo contingente é necessária sendo reconhecido um ativo somente quando for praticamente certa a entrada dos benefícios econômicos no período em que ocorrer mudança de estimativa (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p. 336-337).

### 3.18 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

Subvenção Governamental é uma assistência pelo governo em forma de transferência de recursos para a entidade em troca de cumprimento passado ou futuro, não são considerados como benefícios.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas a entidade deve reconhecer as subvenções governamentais da seguinte forma:

- a) a subvenção que não impõe condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem líquidas e certas;
- b) a subvenção que impõe determinadas condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita apenas quando as condições de desempenho forem atendidas;
- c) as subvenções recebidas antes dos critérios de reconhecimento de receita serem satisfeitos são reconhecidas como um passivo.

A entidade deve mensurar as subvenções pelo valor justo do ativo recebido ou recebível. (CPC\_PME, 2010, p. 156-157).

### 3.19 PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES

Apresentada no Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, semelhante a norma internacional IFRS 2 *Share-Based Payment*.

Segundo o IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS

Algumas empresas optam por remunerar seus empregados (executivos, administradores ou outros colaboradores) por meio de pacotes que incluem ações e opções de ações. A ideia subjacente à remuneração com base nas ações é fazer com que os funcionários sejam incentivados a atingir determinadas metas e, assim, se tornem, também, donos da entidade ou tenham a oportunidade de ganhar pela diferença entre valor do mercado das ações que subscrevem e o valor da subscrição. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.539).

A entidade pode usar três princípios de mensuração e requerimento de operação de pagamento baseado em ações:

- a) operações de pagamento baseado em ações quitado com instrumentos de capital, nas quais a entidade recebe bens ou serviços em contrapartida por seus instrumentos de capital (incluindo ações e operações de compra de ações);
- b) operações de pagamento baseado em ações quitado em dinheiro, nas quais a entidade adquire bens ou serviços, incorrendo assim em obrigações para com fornecedor dos referidos bens ou serviços por valores que se baseiam no preço (ou valor) de suas ações ou outros instrumentos de capital;
- c) operações na qual a entidade recebe ou adquire bens ou serviços e os termos do acordo prevêm que a entidade ou fornecedor de tais bens ou serviços pode decidir se a entidade liquidará a operação em dinheiro ou mediante a emissão de instrumentos de capital. (FIECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 340).

Os três tipos de transação de pagamentos baseado em ações podem ser apresentados da seguinte forma:



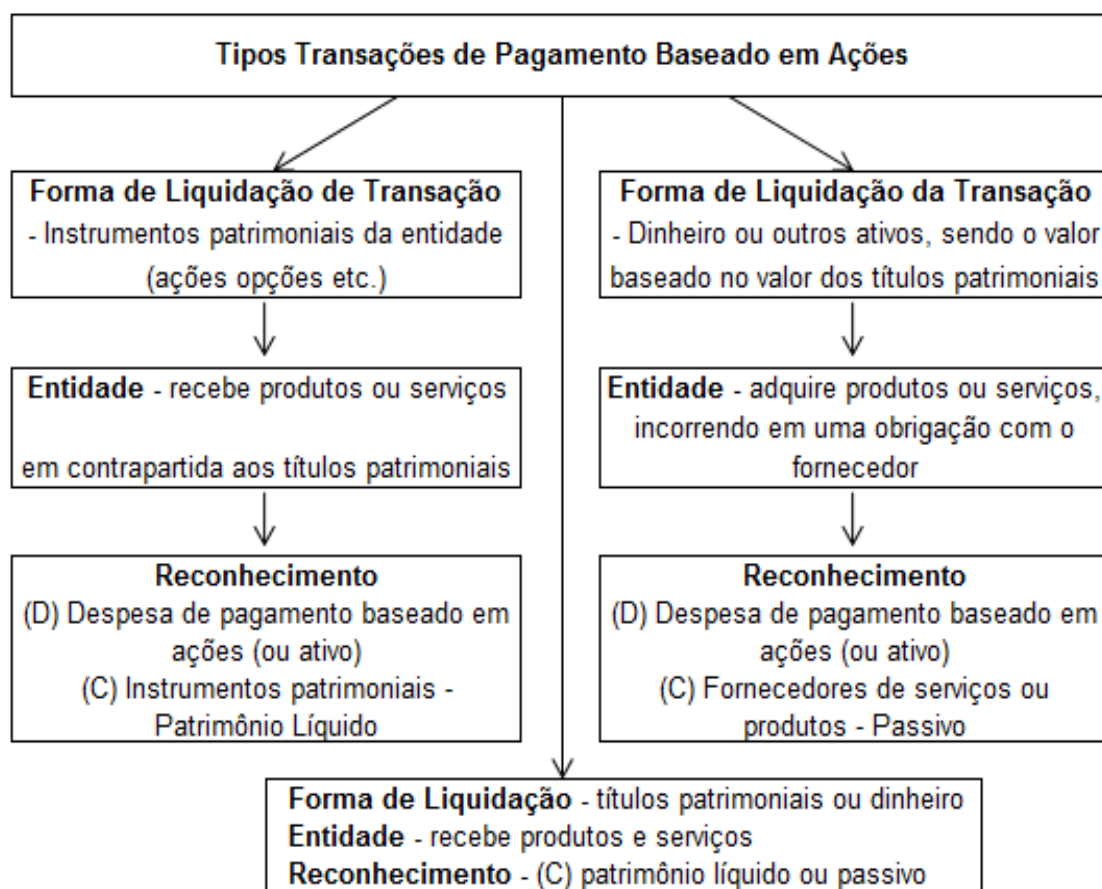


FIGURA 3 - TIPOS TRANSAÇÕES DE PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES  
FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 541)

A entidade deve contabilizar as transações com pagamento baseado em ações, que podem ser bens ou serviços recebidos, valor correspondente como o aumento no patrimônio líquido de forma direta, pelo valor justo. No caso de bens e serviços recebidos não se qualificarem para serem reconhecidos como ativos devem ser reconhecidos como despesa. Também existe a condição de desempenho, que requer que a contraparte complete um período específico de tempo na prestação de serviços e também que atinja uma condição de metas de desempenho conforme figura abaixo:

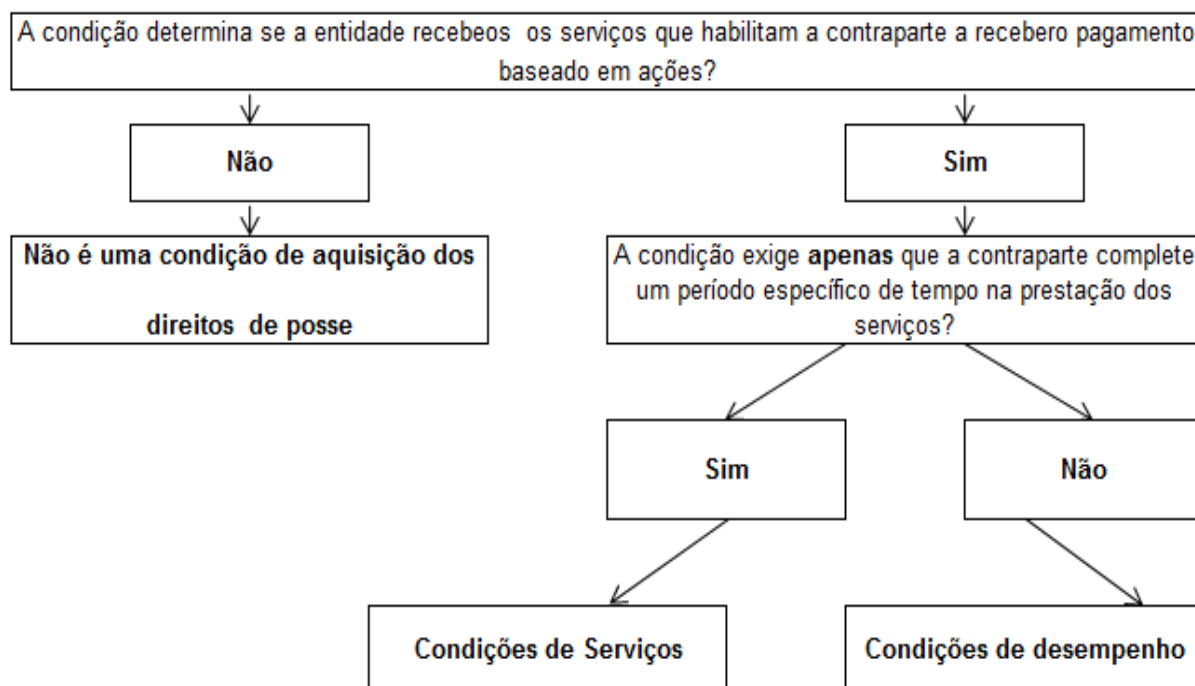


FIGURA 4 - AVALIAÇÃO DAS CONDIÇÕES DE AQUISIÇÃO DOS DIREITOS DE POSSE.

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 545)

No caso de pagamento de ações concedidas aos empregados devem fornecer o direito de aquisição imediatamente, não se pode exigir que o empregado complete determinado período de serviço para ser detentor destas ações.

### 3.20 REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

Definido no Pronunciamento Técnico do CPC 01 – Redução ao valor recuperável de ativos baseada na norma internacional de contabilidade IAS 36 – *Impairment of Assets* que trata quando um ativo excede seu valor recuperável e ocorre uma perda por desvalorização.

Segundo MOURAD E PARASKEVOPOULOS

Os ativos não financeiros devem ser avaliados para *impairment*, segundo o IAS 36. Caso seja identificado algum ajuste de *impairment*, este deve ser registrado como uma redução do valor contábil dos ativos. O teste é desenvolvido por meio de estimativa do fluxo de caixa futuro do valor em uso dos ativos da entidade, utilizando-se uma metodologia específica desenvolvida pela entidade para a determinação das unidades geradoras de caixa dos ativos avaliados (CGUs ou *Cash Generating Units*). O *impairment* é testado, comparando-se o valor de recuperação (o maior entre valor em uso e valor justo menos custos de venda) com seu valor contábil

para apuração do valor de perda. Em geral, existe uma premissa de que o fluxo de caixa estimado não pode superar o prazo de cinco anos a não ser que a entidade possua fortes argumentos para utilizar um prazo maior. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.61).

O Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas excluem alguns ativos que não tem a exigência de redução ao valor recuperável: (i) tributos diferidos; (ii) ativos provenientes de benefícios a empregados; (iii) ativos financeiros; (iv) propriedades para investimento mensurada pelo valor justo; e (v) ativos biológicos e produto agrícola relacionadas a atividade agrícola mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas de venda.

A entidade deve avaliar em cada data da divulgação se existe qualquer indicação de quem um ativo possa estar desvalorizado, caso exista esta indicação a empresa deve considerar as seguintes condições conforme Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas:

*1 Fontes externas de informação*

- a) Durante o período, o valor de mercado do ativo diminuiu sensivelmente mais do que seria esperado como resultado da passagem do tempo ou do uso normal.
- b) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado.
- c) As taxas de juros de mercado ou as outras taxas de retorno de mercado sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetam materialmente a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de ativo e diminuem o valor justo menos as despesas para vender o ativo.
- d) O valor contábil dos ativos líquidos da entidade é maior do que o valor justo estimado da entidade como um todo (tal estimativa pode ter sido feita, por exemplo, em relação ao potencial de venda de parte ou de toda a entidade).

*2 Fontes internas de informação*

- e) Evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de ativo.
- f) Mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram no futuro próximo, na medida ou na maneira em que um ativo é utilizado ou espera-se que seja utilizado. Essas mudanças incluem: o ativo tornar-se inativo, planos para descontinuar ou reestruturar a operação na qual o ativo pertence, planos para alienar o ativo antes da data previamente esperada e revisão da vida útil do ativo como definida ao invés de indefinida.
- g) Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de ativo é, ou será pior, que o esperado. Nesse contexto, o desempenho econômico inclui os resultados operacionais e os fluxos de caixa. (CPC\_PME, 2010, p 167-168)

### 3.21 BENEFÍCIOS A EMPREGADOS

Previsto no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados semelhante a norma internacional de contabilidade a IAS 19 aprovada pela Resolução da CFC nº 1.193/09, benefícios a empregados são todas formas de remuneração proporcionadas por uma entidade de troca dos serviços prestados pelos seus empregados incluindo diretores e administradores. Segundo Fipecafi e Ernst & Young (2009, p. 162), “Benefícios a empregados constituem tipicamente uma parte bastante significativa dos custos empresariais, e podem assumir muitas e variadas formas.”

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas os benefícios a empregados abrangidos são:

- a) benefícios a empregados de curto prazo, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços respectivos;
  - b) benefícios pós-emprego, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento) que devem ser pagos após o término do período de emprego;
  - c) outros benefícios de longo prazo a empregados, que são os benefícios a empregados (outros que não os benefícios de desligamento e os benefícios pós-emprego) que não são totalmente devidos dentro do período de doze meses após o final do período em que os empregados prestam os serviços relacionados;
  - d) benefícios de desligamento, que são os benefícios a empregados que devem ser pagos como resultado de:
    - i. decisão da entidade de terminar o vínculo empregatício de empregado antes da data normal de aposentadoria; ou
    - ii. decisão do empregado de aceitar a demissão voluntária em troca desses benefícios.
- Os benefícios a empregados também incluem as transações de remuneração baseada em ações pelas quais os empregados recebem títulos patrimoniais (tais como ações ou opções de ações) ou dinheiro ou outros ativos da entidade em valores que são baseados no preço das ações da entidade ou outros títulos patrimoniais da entidade. (CPC\_PME, 2010, p 174-175).

Referente a benefícios a empregados de curto de prazo são: (i) ordenados, salários e contribuições para previdência social; (ii) licenças remuneradas de curto prazo (férias, licença por doença remunerada) estas ausências devem ocorrer dentro de doze meses após o final em que os empregados prestam o determinado serviço; (iii) participação de lucros ou bônus; e (iv) benefícios não monetários (assistência médica, moradia, automóveis entre outros) para os atuais empregados.

Reconhecimento do benefício ocorre na prestação de serviço do empregado à empresa, está reconheça a quantia não descontada de benefícios, que será paga em troca do serviço prestado. Pode ser feito desconto no próprio salário do

empregado referente ao custo do benefício, sendo que a despesa será a quantia necessária paga pela empresa deduzida na quantia descontada do funcionário.

Os benefícios pós-emprego incluem: (i) benefícios de aposentadoria, como pensões; e (ii) outros benefícios pós-emprego, como seguro de vida, assistência médica entre outros. A entidade pode pagar prêmios de seguro para financiar um plano de benefícios pós-emprego.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas:

- a) um passivo por suas obrigações sob os planos de benefício definido, líquido dos ativos do plano – "passivo com planos de benefícios definidos" ;
- b) a variação líquida desse passivo durante o período como custo de seus planos de benefício definido durante o período. (CPC\_PME, 2010, p 179).

Referente a benefícios de longo prazo que podem ser: (i) licenças remuneradas de longo prazo; (ii) benefícios por longo tempo de serviço (licença prêmio); (iii) benefícios de longo prazo por invalidez; (iv) participação nos lucros e bônus a serem pagos depois de doze meses ou mais; e (v) remunerações diferidas pagas depois de doze meses. A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a empregados. Há também benefícios por desligamentos, caso estes não conferirem com os benefícios da empresa devem ser reconhecidos como despesas, quando a empresa reconhece os benefícios por desligamento deve ser reconhecido como passivo e despesa quando a empresa tiver formalmente comprometida a cessar o vínculo empregatício.

### 3.22 TRIBUTOS SOBRE LUCRO

Abordado Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro e baseada na norma internacional da contabilidade IAS 12.

Segundo MOURAD E PARASKEVOPOULOS,

São registrados os impostos diferidos de ativos ou passivos para as diferenças temporárias existentes e calculadas entre o valor contábil e os livros fiscais de ativos e passivos. Segundo o IAS 12, devem utilizadas as alíquotas de impostos que foram promulgadas ou substancialmente promulgadas e leis de impostos em vigência na data do balanço patrimonial para o cálculo de impostos correntes, créditos tributários e outros impostos diferidos de ativos e passivos.

A alíquota a ser usada é a que seria aplicável para a forma esperada de recuperação do ativo, que depende de o ativo se destinar ao uso próprio

(por exemplo, consumido por depreciação ou amortização) ou venda (por exemplo, terrenos).

Em IRFS, somente é reconhecido um ativo diferido quando for provável que haverá lucros tributáveis futuros disponíveis e suficientes. (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010, p.46).

O Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas certifica alguns critérios de reconhecimentos de tributos:

É requerido que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem o tributo corrente e o tributo diferido. Tributo corrente é o tributo a ser pago (recuperável) referente ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo a ser pago ou recuperável em períodos futuros, geralmente como resultado de a entidade recuperar ou quitar seus ativos e passivos pelos seus valores contábeis correntes, e o efeito fiscal da postergação, para compensação ou débito a resultados em períodos posteriores, de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados no período corrente. (CPC\_PME, 2010, p. 187-188).

No Brasil, o encargo com o Imposto de Renda, deve ser contabilizado no próprio período da ocorrência do lucro do período contábil que se refere, mesmo que seja pago no período seguinte ao de sua operação e declarado oficialmente no exercício fiscal seguinte. O Imposto de Renda é normalmente apurando com base num cálculo estimado, que pode ter diferença com aquele que é finalmente declarado e pago no período seguinte. Esta diferença deve ser ajustada contra o resultado do período seguinte e não deve ser lançada contra a conta de Lucros Acumulados. Na opção do lucro real, deve ser calculado levando em consideração as adições e exclusões do período, permitidas pela Legislação. Pela legislação atual admite cálculos do Imposto de Renda a Pagar com base no lucro real e no lucro presumido. No lucro real a entidade deve reconhecer o valor do lucro ou prejuízo líquido do período contábil e os valores que devem ser acrescidos, excluídos ou compensados a esse lucro, de acordo com a legislação fiscal atual. No presumido, a base de cálculo é um percentual fixado sobre o faturamento, este percentual depende da atividade desenvolvida pela entidade.

A Contribuição Social é calculada à alíquota de 9%, prevista legalmente pelos art. 6º da MP nº 2.158-35/01 e art. 37 da Lei nº 10.637/02, este tributo tem regras próprias de apuração conforme a legislação atual e deve ser apurada com a mesma periodicidade na apuração do lucro real que é anual ou trimestral. O cálculo da Contribuição Social é o resultado apurado, antes do Imposto de Renda, ajustado pelas adições e exclusões e compensação do período prevista pela legislação fiscal atual.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas a entidade deve contabilizar os tributos sobre o lucro conforme abaixo:

- a) reconhecer o tributo corrente, mensurado pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais;
- b) identificar quais ativos e passivos poderiam vir a afetar os lucros tributáveis se tais ativos fossem recuperados ou se tais passivos fossem liquidados pelos seus valores contábeis correntes;
- c) determinar as bases fiscais dos seguintes itens, na data do balanço:
  - i. os ativos e passivos em (b). A base fiscal de ativos e passivos é determinada pelo resultado da venda dos ativos ou liquidação dos passivos pelos seus valores contábeis correntes;
  - ii. outros itens que tenham base fiscal, embora eles não sejam reconhecidos como ativos ou passivos, isto é, itens reconhecidos como receita ou despesa que se tornarão tributáveis ou dedutíveis em períodos futuros;
- d) calcular quaisquer diferenças temporárias, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados;
- e) reconhecer ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos provenientes das diferenças temporárias, de prejuízos fiscais não utilizados e de créditos fiscais não utilizados;
- f) mensurar ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos pelo valor que inclua o efeito de possíveis consequências da revisão pelas autoridades fiscais utilizando alíquotas que, baseadas em leis fiscais aprovadas ou substantivamente aprovadas na data do balanço, se espera aplicar no momento em que os ativos fiscais diferidos forem realizados e os passivos fiscais diferidos forem liquidados;
- g) reconhecer uma conta redutora dos ativos fiscais diferidos de maneira que o valor líquido iguale o maior valor que seja mais do provável do que não de ser realizado, com base nos lucros tributáveis correntes ou futuros;
- h) alocar o tributo corrente e diferido para os respectivos componentes do resultado, dos outros resultados abrangentes e do patrimônio líquido;
- i) apresentar e divulgar as informações exigidas. (CPC\_PME, 2010, p. 188-189)

O Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas determina:

A entidade deve reconhecer um ativo ou um passivo diferido pelo tributo recuperável ou devido em períodos futuros como efeito de transações ou eventos passados. Tais tributos surgem das diferenças entre os valores reconhecidos para ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e o reconhecimento desses ativos e passivos pelas autoridades fiscais, e a compensação para datas futuras de créditos fiscais e prejuízos fiscais correntes não utilizados. (CPC\_PME, 2010, p. 189-190).

### 3.23 EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Prevista no Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis alinhando com a

norma internacional de contabilidade IAS 21, trata-se das entidades que possuem investimentos sociedades no exterior.

#### FIPECAFI E ERNST & YOUNG visam:

Uma companhia pode conduzir operações no exterior de duas formas:

- a) manter diretamente transações denominadas em moeda estrangeira, utilizando um ou mais tipos de moedas diferentes, fato que resulta na necessidade de conversão dos resultados das operações conduzidas na moeda pela qual a empresa registra suas operações; ou, alternativamente;
- b) conduzir operações no exterior por meio de investimento direto em uma entidade localizada no exterior, como por exemplo uma subsidiária, uma coligada, uma agência (específico para instituições financeiras) ou por meio de uma *joint venture*, cujos registros contábeis sejam preparados e mantidos em moeda estrangeira ( moeda corrente da localidade onde se encontrou a entidade investida). Nesses casos, para o propósito de apuração do resultado de equivalência patrimonial ou para a consolidação das demonstrações financeiras da entidade no exterior, a companhia necessitará converter as demonstrações financeiras da entidade no exterior para a moeda corrente pela qual a companhia elabora e mantém seus registros contábeis e apresenta suas demonstrações financeiras. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 182).

Moeda funcional da entidade é a moeda do ambiente econômico principal que ela opera. A entidade que possua investimento no exterior deve utilizar o método de conversão adotado no CPC 02, que é o método da taxa corrente.

#### IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS, definem:

Por esse método de conversão será realizada da seguinte forma, a partir de suas demonstrações na moeda estrangeira, já ajustadas aos critérios brasileiros:

- a) os ativos e passivos serão convertidos utilizando-se a taxa de fechamento (denominada também de taxa corrente) na data do respectivos balanço;
- b) o patrimônio líquido inicial será o patrimônio líquido final do período anterior conforme convertido na época;
- c) as mutações no patrimônio líquido ocorridas durante o período, como por exemplo, pagamentos de dividendos e aumentos de capital deverão ser convertidas pela respectivas taxas históricas, ou seja, as taxas cambiais da datas em que ocorreram as transações;
- d) todas as receitas e despesas da demonstração do resultado serão convertidas utilizando-se as taxas cambiais em vigor na datas das transações ou, quando possível, pela taxa média do período;e
- e) as variações cambiais resultantes dos itens “a” até “d” acima serão reconhecidos em conta específica no patrimônio líquido. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE; SANTOS, 2010, p.212 -213).

No final de cada período a entidade deve: (i) converter os itens monetários em moeda estrangeira utilizando a taxa do fechamento; (ii) converter os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico utilizando a taxa do cambio do dia da transação; e (iii) converter os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira utilizando as taxas de câmbio da data em que o valor justo foi determinado.



No caso de houver mudança na moeda funcional da entidade, a mesma deve aplicar os procedimentos de método de conversão aplicáveis à nova moeda funcional a partir da data da respectiva mudança, conforme o quadro abaixo:

<b>Ativo</b> Taxa Corrente	<b>PASSIVO</b>
	Taxa Corrente
	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
	<b>Saldo Anterior PL</b> (igual a saldo final do período anterior)
	<b>Dividendos e Ingressos de Capital</b> (Taxa Histórica)
	<b>Resultado do período</b> (transportado da DRE convertida por taxa histórica ou média)
	<b>Ajuste Acumulado de Conversão</b>

QUADRO 4 - CONVERSÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL E AS TAXAS CAMBIAIS  
 FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 213)

A conversão dos investimentos autônomos, ou seja, as filiais no exterior devem ter seus ativos, passivos, receitas e despesas inscritas diretamente na escrituração da investidora. Conforme o IAS 21 a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda. Mas no caso da moeda de apresentação divergir da moeda funcional da entidade ela deve converter os seus itens para a moeda de apresentação.

FIPECAFI E ERNST & YOUNG, reforçam que:

Os resultados e a posição financeira de uma entidade autônoma cuja moeda funcional não seja a moeda de uma economia hiperinflacionária devem ser convertidos para uma moeda de apresentação diferente utilizando-se os seguintes critérios:

- os ativos e passivos devem ser convertidos pela taxas de câmbio de fechamento de cada data-base;
- as receitas, custos e despesas devem ser convertidos com base nas taxas de câmbio vigentes nas datas das respectivas transações que geraram as receitas, custos e despesas individualmente, ou por uma taxa média de câmbio do período se forem distribuídas de forma homogênea ao longo do tempo e as taxas de câmbio também tiverem um comportamento relativamente uniforme nesse mesmo período;
- todas as diferenças de câmbio (variações cambiais) apuradas em decorrência do processo de conversão de ativos, passivos, receitas, custos e despesas apresentados nos itens “a” e “b” acima com relação à taxa de encerramento deve ser registradas em conta específica do patrimônio líquido. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p. 184 - 185).

No caso de moeda hiperinflacionária deve converter seus resultados e posições para uma moeda de apresentação diferente a metodologia da correção integral de balanços. Quando a moeda de apresentação for diferente da moeda

funcional, a entidade deve declarar tal fato e deve divulgar em moeda funcional e a razão de utilizar uma moeda de apresentação diferente.

### 3.24 EVENTOS SUBSEQUENTES

Apresentado no Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subseqüente, semelhante à norma internacional de contabilidade IAS 10, refere os eventos que ocorrem após a data do encerramento de balanço e são classificados em eventos que geram ou não ajustes nas demonstrações contábeis.

O Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas destaca:

Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data do balanço e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Existem dois tipos de eventos:

- a) aqueles que evidenciam condições que já existiam na data de encerramento do período (eventos que geram ajustes após o encerramento desse período); e
- b) aqueles que são indicadores de condições que surgiram após o encerramento do período (eventos que não geram ajustes após o encerramento desse período).

Os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos até a data em que as demonstrações contábeis são autorizadas para emissão, mesmo que esses eventos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira. (CPC\_PME, 2010, p 202).

FIPECAFI E ERNST & YOUNG, destacam alguns casos de eventos subsequentes à data do balanço que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis:

- a) o pagamento ou a divulgação de uma decisão definitiva, após a data do balanço, relacionado a um processo judicial, confirmando que a entidade já tinha uma obrigação presente na data do balanço [...];
- b) a obtenção de informação, após a data do balanço, indicando que um ativo estava deteriorado na data do balanço ou que o montante de um prejuízo por deterioração previamente reconhecido em relação àquele ativo precisa ser ajustado. Como, por exemplo a falência de um cliente e ou a venda de estoques com prejuízo após a data do balanço;
- c) a determinação, após a data do balanço, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes da data do balanço;
- d) a determinação, após a data do balanço, do valor referente a gratificações, no caso de a entidade ter, na data do balanço, uma obrigação presente legal ou não formalizada de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos, antes daquela data [...];
- e) a descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas. (FIPECAFI; ERNST & YOUNG, 2009, p.50).

Há eventos que não são geram ajustes após o encerramento do período contábil, são exemplos: combinação de negócios importante ou alienação de controladora importante; anúncio de plano para descontinuar uma operação; destruição por incêndio de instalação de produção importante; alterações nas alíquotas de tributos ou na legislação fiscal, promulgadas ou anunciadas que tenham efeito significativo sobre o ativo os ativos fiscais correntes e diferidos e passivos correntes e diferidos.

### 3.25 DIVULGAÇÕES SOBRE PARTE RELACIONADAS

Regulamento pelo Pronunciamento Técnico CPC 05 – Divulgação sobre partes Relacionadas, semelhante a norma internacional IAS 24, finalidade de fornecer mais subsídios a quem toma decisões por meio de análise de demonstrações contábeis. Partes relacionadas podem ser pessoas físicas ou jurídicas que tem controle direto, indireto, compartilhado ou de influência significativa. De acordo com Iudícibus, Martins, Gelbcke e Santos (2010, p. 635), “Uma transação entre partes relacionadas nada mais do que a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre parte relacionadas, independentemente de haver ou não um valor alocado a transação”.

Conforme o Pronunciamento Técnico CPC – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que esta elaborando suas demonstrações contábeis:

- a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:
  - i. for membro-chave da administração da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da controladora da entidade que divulga as demonstrações contábeis;
  - ii. possuir controle sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou
  - iii. possuir controle conjunto ou influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou poder de voto significativo nessa entidade;
- b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se quaisquer das seguintes condições se aplicarem:
  - i. a entidade e a entidade que divulga as demonstrações contábeis pertencem ao mesmo grupo econômico (o que significa que cada

- controladora, controlada e entidade sob controle comum é parte relacionada uma das outras);
- ii. qualquer uma das entidades é uma coligada ou um empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou de membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro);
  - iii. ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto de uma terceira entidade;
  - iv. qualquer uma das entidades é um empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é uma coligada dessa terceira entidade;
  - v. a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma o tal plano de benefícios, os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas do plano;
  - vi. a entidade é controlada ou controlada conjuntamente por uma pessoa identificada em (a);
  - vii. uma pessoa identificada em (a)(i) possui poder de voto significativo na entidade;
  - viii. uma pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela;
  - ix. pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa possui tanto influência significativa sobre a entidade ou poder de voto significativo nela como também o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis;
  - x. membro-chave da administração da entidade ou de a controladora da entidade, ou membro próximo da família dessa pessoa, possui o controle ou o controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis ou possui poder de voto significativo nela. (CPC\_PME, 2010, p 206-207).

### 3.26 ADOÇÃO INICIAL

A entidade deve no seu balanço da abertura:

- Reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é requerido;
- Não reconhecer os ativos e passivos não permitidos;
- Reclassificar itens reconhecidos de acordo com as práticas contábeis anteriores (ativo, passivo e patrimônio líquido);
- Aplicar IFRS na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos;
- Ajustes resultantes da primeira adoção de IFRS devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio líquido (resultados acumulados), na data da transição para IFRS;
- As práticas contábeis devem estar de acordo com cada norma IFRS efetiva na data de reporte para as primeiras demonstrações contábeis em IFRS (incluindo comparativos). (CRC- RS, 2010)

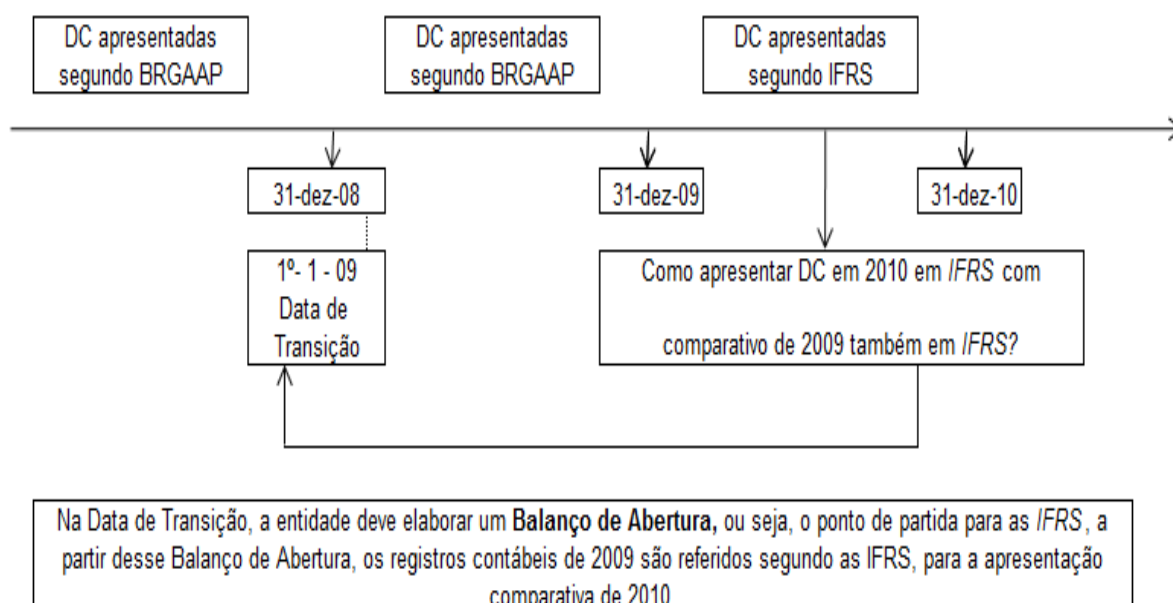


FIGURA 5 - PROCESSO DE ADOÇÃO INICIAL DAS IFRSs.

FONTE: IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS (2010, p. 729)

As primeiras demonstrações contábeis elaboradas conforme o Pronunciamento Técnico Contábil para Pequenas e Médias Empresas devem conter uma declaração explícita e não reservada.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo apresentou as principais mudanças trazidas pela Lei nº 11.638/2007, no qual tornou-se obrigatório as empresas a adotarem os conjuntos de normas internacionais o IFRS, esta convergência causou e ainda causará grande impacto no cenário contábil brasileiro. Logo após a publicação desta lei, foi criado o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis aonde foi centralizado a emissão de normas dessa natureza. Com a globalização, o Brasil começou a preocupar em ter adotar conjunto de normas internacionais de Contabilidade IFRS, sendo que outros países já tinham adotados. Logo após de toda adaptação das grandes empresas descritas pela Lei nº 11.638/2007, foi à vez de se preocupar com as Pequenas e Médias Empresas, como elas estavam registrando seus dados e publicando suas demonstrações. O CPC no ano de 2010 emitiu em separado o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, especialmente para estes tipos de empresas. Mas conforme o pronunciamento ela pode adotar este Pronunciamento ou os outros já publicados, isto cabe cada contador avaliar qual é melhor, estes pronunciamentos são para melhorar o entendimento e adaptação as entidades a terem as demonstrações mais objetivas e claras para interpretação.

Conclui-se que todos os profissionais contadores, devem evoluir continuamente devido as grandes mudanças trazidas nos últimos cinco anos e pela adoção da harmonização das Normas Internacionais da Contabilidade – IFRS, no qual torna quase uma obrigação do profissional a buscar a aprender uma segunda língua, neste caso o Inglês. Também cabe ao profissional de Contabilidade verificar se as demonstrações contábeis gerada refletem da melhor forma possível a situação econômica e se suprem ou não a necessidade de informação dos usuários internos e externos. Antes o profissional de contabilidade era treinado somente para atender o fisco, mas com esta nova realidade devem a atender aos empresários e usuários externos entre outros.

Finalmente, é importante ressaltar que o estudo referente à harmonização, adoção do IFRS, Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas não se encerra neste trabalho. Apenas abre espaço para um maior aprofundamento do tema e conseqüentemente atualização devido às diversas alterações e permanentes das leis e das lacunas que ficaram em aberto deste a publicação da Lei nº 11.638/2007, a sempre procurar um melhor entendimento sobre adoção do IFRS.

## REFERÊNCIAS

BAUMEL, Cely Cristina Padilha. **Convergência contábil internacional: um estudo da demonstração do fluxo de caixa comparado com a DOAR – segundo a Lei 11.638/2007**. 114 f. Monografia (MBA Auditoria Integral) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curitiba, 2009.

BERUEN, Ilse Maria. **Como Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.638, DE 28 DE DEZEMBRO DE 2007**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em 05/12/2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS – CVM. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 05/12/2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/>>. Acesso em 05/12/2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 24/07/2011.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RS – CRC SUL. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/2011\\_RotCurso\\_IFRS](http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/2011_RotCurso_IFRS)>. Acesso em: 24/07/2011.

COSTA, Carlos Marcel do Couto. **Contabilidade brasileira e internacional: uma análise comparativa**. 53 f. Monografia (Especialização em Controladoria) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Curitiba, 2008.

FIPECAFI. Disponível em: <<http://www.fipecafi.org/>>. Acesso em: 24/07/2011.

FIPECAFI; ERNST & YOUNG. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBRACON. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/>>. Acesso em: 24/07/2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

LIMA, Luiz Murilo Strube. **IFRS: Entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. São Paulo: Atlas, 2007.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS: Introdução às normas internacionais de contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional** 1.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SAMPIERI, Roberto Hernandez; LUCIO, Pilar Baptista; COLLADO, Carlos Fernandes. **Metodologia de pesquisa**. 3. Ed. São Paulo: Mcgraw Hill, 2006.

SANTOS, João José Dos. **IFRS Manual de contabilidade internacional**. 1. ed. São Paulo, Lex Editora, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luis Dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade internacional avançada**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Citações e notas do rodapé**. Curitiba: Ed UFPR, 2007.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Referências**. Curitiba: Ed UFPR, 2007.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Teses dissertações monografias e outros trabalhos acadêmicos**. Curitiba: Ed UFPR, 2007.